UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

"LA LIQUIDACIÓN FICTA DE LAS PERSONAS MORALES COMO EFECTO DEL CAMBIO DE SU RESIDENCIA FISCAL"

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

LUIS IGNACIO MARTEL GÓMEZ DE LEÓN

CIUDAD UNIVERSITARIA, 2012

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A Dios.

A José Gómez de León Zepeda[+], por tu generosidad,
sabiduría, espiritualidad, ética y compromiso social,
sobre todo porque
siempre te encuentras presente.

A Yaya, porque siempre has estado ahí para
corregir el rumbo y ayudarme a crecer como persona.
El abuelo sólo se explica a través de
una gran persona como tú: juntos son
testimonio de una vida plena, mi ejemplo a seguir.

A Mamá, por tu valentía, incondicionalidad
e inteligencia, por tu infinito amor,
por ser una mujer ejemplar.
Tus decisiones en los momentos
difíciles me tienen aquí.

A Fernando Cano, por estos 18 años
en los que me has demostrado
que la paternidad va más allá de la Biología,
y porque te encargaste de poner a
esta Universidad en mi camino.

A María, por el vínculo que
nos une espiritualmente.

A la familia Gómez de León,
por ser lo mejor que me ha dado la vida.

Al profesor Raúl Rodríguez Lobato,
a quien le debo la curiosidad y entusiasmo
por el estudio y práctica del Derecho Fiscal.

A Rodrigo Gómez Ballina y
Andrés Muñoz de Cote,
por el tiempo dedicado a la revisión de mi trabajo.

A Martha Ruelas, por tu amistad
y por las enseñanzas del día a día
en esta materia.

A esta Universidad, por ser
"un lugar donde la grandeza no se mide en el poder o el dinero, sino en el tamaño del corazón",
con la que sin duda estaré en deuda toda mi vida,
esperando devolverle algún día todo lo que me ha dado.

A todos mis amigos, quienes de una u otra forma
forman parte de mi vida.

A los integrantes de Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C.,
por permitirme formar parte de su equipo y
por mostrarme el mundo del
Derecho Fiscal en la faceta profesional.

MUCHAS GRACIAS.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN……..... 1

CAPÍTULO I. CRITERIOS DE VINCULACIÓN DEL SUJETO PASIVO…….. 3

1. Preámbulo…….. 3

2. Concepto…… 4

3. Clasificación de los criterios…… 4

3.1. Criterios subjetivos……... 6

3.1.1. Nacionalidad…….. 6

3.1.2. Domicilio y residencia…….. 6

3.1.2.1. Legislación civil……. 7

3.1.2.2. Legislación fiscal……... 9

3.2. Criterios objetivos……. 10

3.2.1. Fuente de riqueza……. 10

3.2.2. Establecimiento permanente…….. 10

CAPÍTULO II. LA RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES……. 12

1. Consideraciones de carácter general…… 12

2. La residencia y el domicilio fiscal……... 15

2.1. Generalidades……... 15

2.2. Personas físicas…… 18

2.3. Personas morales……. 20

3. Marco jurídico aplicable……... 20

3.1. Legislación…… 20

3.1.1. Tratamiento anterior a la reforma de 2004…….. 20
3.1.2. Comentarios a la reforma de 2004……. 23
3.1.3. Tratamiento vigente desde el 2004……. 27
3.2. Disposiciones reglamentarias……. 31
3.2.1. Reglamento del Código Fiscal de la Federación……. 31
3.2.2. Resolución Miscelánea Fiscal…… 32
3.2.2.1. Reglas aplicables al cambio de residencia…….. 42
3.2.2.2. Reglas aplicables al cambio de domicilio……. 43
3.3. Tratados internacionales para evitar la doble tributación. ……. 44
3.3.1. Generalidades…….. 44
3.3.2. Jerarquía…… 49
4. Cambio de residencia fiscal de las personas físicas…….. 51
4.1. Adquisición. Momento y efectos fiscales…….. 51
4.2. Pérdida. Momento y efectos fiscales……. 56
4.3. Regla de desempate…… 62

CAPÍTULO III. EL CAMBIO DE RESIDENCIA DE LAS PERSONAS MORALES; EFECTOS BAJO LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA… 63
1. Adquisición de la residencia fiscal tratándose de personas morales constituidas en México……. 63
1.1. Tratamiento anterior a la reforma de 2007…….. 63
1.2. Tratamiento vigente…….. 68

2.	Pérdida de la residencia fiscal tratándose de personas morales constituidas en México: el cambio de residencia fiscal al extranjero……..	73
3.	Adquisición de la residencia fiscal mexicana tratándose de personas morales constituidas en el extranjero. Momento. ……..	76
4.	Pérdida de la residencia fiscal mexicana tratándose de personas morales constituidas en el extranjero que la hubieren adoptado en forma posterior a su constitución……..	81
5.	Posibilidad de una doble residencia fiscal…….	84
6.	Efectos fiscales derivados del cambio de residencia al extranjero de las personas morales...	85
6.1.	La liquidación ficta…….	88
6.1.1.	Generalidades sobre la disolución y liquidación de las personas morales desde el punto de vista mercantil…….	88
6.1.2.	Regulación Jurídica……..	92
6.1.2.1.	Obligaciones fiscales sustantivas……..	92
6.1.2.2.	Obligaciones fiscales formales……...	101
6.1.3.	Crítica…….	106
6.1.3.1.	Falta de certeza jurídica……..	106
6.1.3.2.	Análisis conforme a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias……..	108
6.1.3.3.	Menoscabo en la competitividad del Estado Mexicano…….	111
7.	Derecho comparado …….	113

7.1.	Impuestos de Salida *("Exit taxes")* …….	115
7.1.1.	Unión Europea……..	116
7.1.1.1.	Caso *Lasteyrie du Saillant*……..	120
7.1.1.2.	Caso *N*…….	122
7.1.2.	Latinoamérica…….	123
7.1.2.1.	Argentina…….	124
7.1.2.2.	Chile…….	127
8.	Propuestas…….	129
8.1.	Derogación del impuesto de salida establecido en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta……..	129
8.2.	Diferimiento del impuesto…….	131
8.3.	Modificación a la redacción del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, eliminando de la misma la expresión 'liquidación'…….	136
9.	Conclusiones…….	139

Bibliografía…….. 141

INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la globalización ha traído consigo un movimiento constante de capitales alrededor del mundo. Las empresas, buscando obtener las mejores condiciones posibles para competir en los mercados, constantemente reubican sus centros de producción y distribución, así como los mercados a los que dirigen sus productos y/o servicios, desarrollando actividades económicas gravadas por los Estados en los que las mismas se llevan a cabo.

Así las cosas, en la práctica he presenciado cómo, en virtud de factores principalmente comerciales, un sinnúmero de empresas –personas morales bajo nuestra legislación- se han visto obligadas a cambiar su sede de dirección efectiva y, por consiguiente, cambiar su residencia fiscal buscando trasladar sus operaciones a otros Estados que, en razón de su estructura legal, fiscal, o incluso su ubicación, hacen posible la obtención de mayores márgenes de utilidad.

Los cambios de residencia fiscal originados por los desplazamientos de la administración principal de las empresas a otros Estados tienen como consecuencia la pérdida de la potestad tributaria del

Estado Mexicano sobre las actividades económicas de tales empresas, misma que se traduce en la pérdida de ingresos de origen tributario para nuestro país.

En tal virtud, buscando minimizar los efectos económicos mencionados, el Estado Mexicano ha establecido diversas ficciones en materia del impuesto sobre la renta, entre las cuales se encuentra la liquidación ficta de las personas morales que trasladan al extranjero su residencia fiscal. Sin embargo, la ficción en comento parecería estar regulada en forma insuficiente, dando lugar a cierta incertidumbre en los contribuyentes residentes en México, a posibles violaciones al principio de proporcionalidad y equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, y a desventajas en la competitividad del Estado Mexicano frente a otros que no contemplan disposiciones similares en su ordenamiento jurídico.

Derivado de lo anterior, el presente trabajo busca llevar a cabo un análisis sobre la regulación aplicable a las personas morales que abandonan la residencia fiscal mexicana, buscando acreditar que la liquidación ficta, como efecto principal de su pérdida, se encuentra regulada en forma incompleta, originando los vicios a los que hemos hecho referencia en el párrafo anterior.

No obstante la finalidad perseguida, buscando entender cabalmente su contenido, se abordan brevemente temas como la vinculación del sujeto pasivo a la potestad tributaria del Estado y la residencia para efectos fiscales de las personas físicas y morales.

CAPÍTULO I

CRITERIOS DE VINCULACIÓN DEL SUJETO PASIVO

1. PREÁMBULO

A diferencia de las relaciones jurídicas entre personas conforme al Derecho Privado, las relaciones o vínculos jurídicos que en materia fiscal se dan entre el Estado y los gobernados se establecen en el marco del Derecho Público.

Una vez establecido que el Estado –cualquiera que sea éste- es el sujeto activo en las relaciones jurídicas de carácter tributario, resulta trascendente para efectos del presente trabajo señalar los criterios que existen para sujetar a las personas morales a su potestad tributaria, los cuales han sido denominados por la doctrina como *"criterios de vinculación".*

Las relaciones de carácter tributario surgen como consecuencia del ejercicio del poder soberano del Estado, pues no es sino éste quien determina unilateralmente los criterios de vinculación que sujetan a las personas físicas y morales que se ubican en los supuestos previamente establecidos por el Estado a su potestad tributaria.

Ahora bien, *"…además de las reglas de carácter nacional, existen normas internacionales que limitan el poder tributario de los Estados, señalando el espacio y las personas sobre las que puede actuar con validez."*[1]

2. CONCEPTO

Por criterio de vinculación debemos entender *"el presupuesto legal que determina la sujeción de la persona a la potestad tributaria del Estado"*[2].

Al respecto, Rodríguez Lobato señala que *"el Estado, en razón de su soberanía y en ejercicio de su potestad tributaria, tiene plena libertad para adoptar el criterio que estime más idóneo para establecer y exigir de los particulares los tributos, según su organización jurídica, su sentido de justicia y sus necesidades financieras"*[3].

3. CLASIFICACIÓN DE LOS CRITERIOS

Siguiendo las ideas de Ernesto Flores Zavala, cuando el Estado grava a las personas en atención a su situación económica, independientemente del lugar de procedencia de sus ingresos, se le llama sujeción personal, en oposición a la sujeción real, la cual se

[1] Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal,* ed. Oxford University Press, México, 2010, pág. 5

[2] Concepto estudiado de la clase del Mtro. Raúl Germán Rodríguez Lobato.

[3] *Derecho Fiscal*, ed. Oxford University Press, México, 1998, pág. 151.

presenta cuando el Estado grava a las personas en atención a las rentas creadas y a los bienes situados dentro de su territorio.

Por su parte, Álvarez Alcalá señala que los puntos de vinculación con el Estado que pretende imponer un tributo pueden establecerse respecto de las personas que tienen obligación de contribuir (criterios subjetivos), o en torno de los hechos que generen el deber de contribuir (criterios objetivos). Los primeros generalmente son la residencia y el domicilio; los segundos la fuente de riqueza[4].

Para Giuliani Fonrouge, los criterios atributivos de potestad tributaria son los siguientes: *(i)* criterios de sujeción personal: nacionalidad y residencia; *(ii)* criterios de sujeción económica: sede de negocios y fuente de riqueza.

Resulta importante mencionar que *"a partir de los criterios de vinculación surge la conocida clasificación entre los sistemas de renta mundial y los territoriales. Los primeros utilizan el criterio de fuente de riqueza combinado con el de residencia. De esta manera, gravan a sus residentes sin importar el lugar de obtención de los ingresos, así como a las personas extranjeras que obtengan ingresos de fuente de riqueza en el país. En cambio, el sistema territorial tiene como fundamento de la potestad tributaria la relación que hay entre el país que pretende establecer el tributo y las fuentes productoras de riqueza establecidas en el mismo."*[5]

[4] *Op.Cit.*, pág. 6

[5] *Ibidem*, pág. 40

Siguiendo las ideas señaladas en el párrafo anterior, la doctrina tributaria mexicana ha considerado que, tratándose del impuesto sobre la renta, nuestro país ejerce su potestad tributaria con base en el criterio de renta mundial.

En todo caso y para efectos del presente trabajo, clasificaremos los criterios de vinculación en *(i)* criterios objetivos (i.e. fuente de riqueza y establecimiento permanente); y *(ii)* criterios subjetivos (i.e. nacionalidad, domicilio y residencia del contribuyente), a los cuales haremos referencia a continuación:

3.1 Criterios Subjetivos

3.1.1 Nacionalidad

Conforme a este criterio están obligadas a pagar impuestos todas aquellas personas que se consideren nacionales del país que los impone, independientemente del lugar en el que hubieren establecido su domicilio o residencia, del origen de sus ingresos, o de la ubicación de sus bienes.

3.1.2 Domicilio y Residencia

Conforme a estos criterios, están obligadas al pago de impuestos las personas que establecen su domicilio[6] o residen para efectos fiscales[7] dentro del territorio del Estado que los impone. No obstante no son parte del objeto de estudio del presente trabajo,

[6] Como acertadamente señala Rodríguez Lobato, cada Estado, en ejercicio de su soberanía, define el concepto de "domicilio".

[7] Fiscalmente, el concepto de residencia se establece en el Art. 9 del CFF.

resulta trascendente mencionar que el concepto de domicilio legal en la legislación civil coincide con el de residencia de la legislación fiscal, estableciéndose adicionalmente en ésta el concepto de *"domicilio fiscal"*.

De un breve y superficial análisis a nuestra legislación en materia fiscal, parecería que la misma adopta todos los criterios de vinculación mencionados, con excepción del criterio de nacionalidad, sin embargo, dicho criterio se ve reflejado, por ejemplo, en la presunción de residencia fiscal establecida para las personas físicas nacidas en México, y para las personas morales constituidas en nuestro país.

3.1.2.1 LEGISLACIÓN CIVIL

La legislación civil[8] otorga un tratamiento diverso a las personas físicas y a las personas morales:

Tratándose de las primeras, define al domicilio como *"el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren"*, estableciendo adicionalmente una presunción *iuris tantum,* consistente en que se presume que la persona reside habitualmente en un lugar cuando permanezca en él por más de 6 meses.

Además, prevé que el domicilio legal de las personas físicas es el lugar donde la ley fija su residencia para el ejercicio de sus

[8] Artículos 29 al 33 del CCF, supletorio para efectos fiscales en términos del artículo 5 del CFF.

derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté ahí presente:

En efecto, el artículo 30 del Código Civil Federal establece:

> ***"ARTÍCULO 30.-*** *El domicilio legal de una persona física es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente."*

Ahora bien, tratándose de las personas morales, el mismo ordenamiento establece que tendrán su domicilio en el lugar en el que establezcan su administración, sin abundar sobre qué debe entenderse por tal:

> ***"ARTÍCULO 33.-*** *Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.*
>
> *Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en este lugar, en cuanto a todo lo que a esos actos se refiera.*
>
> *Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales."*

3.1.2.2 LEGISLACIÓN FISCAL

El Código Fiscal de la Federación contempla las figuras del domicilio y residencia fiscales:

(i) Domicilio Fiscal

Conforme a las disposiciones legales aplicables, se considera domicilio fiscal *(a)* tratándose de personas físicas, cuando realizan actividades empresariales, el local donde se encuentre el principal asiento de sus negocios, en caso contrario, el local que utilicen para desempeñar sus actividades, o su casa habitación; y *(b)* tratándose de personas morales, cuando sean residentes mexicanas, el local donde se encuentre la administración principal del negocio, y en caso de que el mismo se encuentre en el extranjero, el establecimiento que la persona moral residente en el extranjero tenga dentro del territorio nacional.

(ii) Residencia Fiscal

A reserva de profundizar en el tema en los capítulos siguientes, señalaremos que de acuerdo con la legislación fiscal mexicana, se consideran residentes en México *(a)* tratándose de personas físicas, a las que hayan establecido su casa habitación en el país[9], y *(b)* tratándose de personas morales, a las que tengan en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva[10].

[9] Conforme al Art. 9 del CFF, cuando también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México si en él se encuentra su centro de intereses vitales, es decir, cuando más del 50% de sus ingresos totales provengan de México, o en él se encuentre el centro principal de sus actividades profesionales. Se presume que las personas de nacionalidad mexicana residen para efectos fiscales en nuestro país.

[10] Conceptos que se desarrollarán en el capítulo siguiente.

3.2 Criterios Objetivos

3.2.1 Fuente de Riqueza

Conforme a este criterio, *"las personas morales se encuentran obligadas al pago de tributos en un país si en él se originan los ingresos gravados o en él se encuentran los bienes afectos al tributo, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia."*[11]

Al respecto, el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta regula los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, percibidos por personas cuya residencia para efectos fiscales no se encuentra en México, que no tienen en establecimiento permanente en su territorio, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no provienen de éste[12].

3.2.2 Establecimiento Permanente

De acuerdo con este criterio, *"están obligadas al pago de tributos en un país las personas que sin tener domicilio o residencia en el mismo, tengan en él un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas, respecto de los ingresos atribuibles al establecimiento."*[13]

[11] Rodríguez Lobato, Raúl Germán, *Op.Cit.*, pág. 154.

[12] Art. 179, LISR.

[13] Rodríguez Lobato, Raúl Germán, *Op.Cit.*, pág. 154.

Lo anterior, con independencia de otras consideraciones subjetivas, tales como la nacionalidad de la persona física o moral que materializa el hecho imponible que origina el tributo.

A mayor abundamiento, señala Rodríguez Lobato que *"son ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad, por otro establecimiento de ésta o directamente por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso."*[14]

[14] *Idem*.

CAPÍTULO II

LA RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES

1. CONSIDERACIONES DE CARÁCTER GENERAL.

Según se señaló en el capítulo anterior, uno de los criterios de vinculación más importantes para efectos del impuesto sobre la renta es la residencia fiscal de las personas, toda vez que en razón de ésta surge la relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes.

En este sentido, se ha señalado que *"la residencia es el vínculo territorial que expresa el hecho de que una persona habita en cierto lugar (…). En el Derecho Internacional Privado, el concepto residencia habitual en calidad de concepto funcional, desplaza en ocasiones al concepto de domicilio, ya que este es regulado de diversa manera por cada derecho interno."*[15]

Por otra parte, Manuel Tron señala: *"la residencia es el factor de vinculación probablemente más importante en función del*

[15] Rangel Solórzano, Salvador, et.al.,*Guía del Extranjero*, ed. Oxord, México 1999, pág. 168.

nacimiento de la obligación tributaria, pues relaciona directa e inmediatamente al Estado con las personas que en él residen."[16]

En el mismo sentido se ha señalado que *"…la mayoría de los países establecen los impuestos sobre la renta a cargo de individuos que tienen una relación personal con el país que impone el gravamen; de estos países, muchos atienden a la residencia, concepto que difiere de un país a otro, pero que generalmente comprende a individuos que viven en un país con base mas o menos permanente o contínua."*[17]

De la misma forma, en palabras de Hugo B. Margáin, *"la residencia, o sea el domicilio permanente de un sujeto de un determinado Estado, le impone la obligación de cubrir gravámenes al país donde se encuentra radicado."*[18]

De las citas anteriores se desprende que la noción o concepto de residencia ha sido tratado por diversos autores quienes, en términos generales, coinciden en sus planteamientos básicos al asignar a la residencia el carácter primordial de criterio de vinculación[19], con base en lo cual podemos afirmar que en materia de impuesto sobre la renta la residencia resulta el factor de vinculación más importante

---

[16] *Régimen Fiscal de los Extranjeros en México*, Colección Ensayos Jurídicos, ed. Themis, México, 1994.

[17] Tillinghast, David, *Tax Aspects of International Transactions*, en Tron, Manuel, *op.Cit.,* pág. 90.

[18] Margáin, Hugo B., *Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable,* estudio preparado para el X Congreso Internacional de la International Fiscal Association, celebrado en Roma en 1956, en Tron, Manuel, *op.Cit.*, pág. 7.

[19] Tron, Manuel, *op.Cit.*, pág. 90.

que sujeta a las personas, tanto físicas como morales, al pago de contribuciones establecidas por el Estado.

Ahora bien, el concepto de residencia resulta importante incluso para definir el tratamiento que reciben las personas no-residentes de un Estado, las cuales en virtud de otros criterios de vinculación pueden quedar sujetas a su poder tributario. Como ejemplo de lo anterior, en la legislación mexicana encontramos el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, titulado *"De los Residentes en el Extranjero con Ingresos provenientes de Fuente de Riqueza ubicada en Territorio Nacional"*.

Lo anterior viene a colación en virtud de que, bajo los términos en que se encuentra redactada la legislación fiscal mexicana, la única forma de conocer la noción de no-residente es por exclusión.

Según se comentó en el capítulo anterior, la sujeción impositiva o tributaria puede ser de real a personal en función del factor de vinculación que la crea. Así, mientras que la residencia de la persona es un factor personal, la fuente de riqueza es un factor real.

Lo anterior cobra relevancia al momento de efectuar el cálculo del impuesto de que se trate a cargo del contribuyente, pues un mismo hecho generador podría arrojar resultados diferentes en atención al criterio de vinculación establecido en la legislación y aplicado por la autoridad (v.g. no se obtiene el mismo resultado si se considera la totalidad de los ingresos de una persona, que si sólo se considera una parte de los mismos).

Así las cosas, encontramos que en México las personas morales residentes para efectos fiscales son sujetos de causación del impuesto sobre la renta por todos los ingresos que obtengan, independientemente del lugar del que procedan, atendiendo al *criterio de renta mundial*; mientras que las personas cuya residencia se encuentra en el extranjero causarán dicho impuesto exclusivamente por los ingresos que perciban de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional.

Ahora bien, a reserva de abundar más adelante en el tema, diremos que conforme a la legislación fiscal mexicana, los elementos que se consideran para determinar la existencia de residencia fiscal han sido, entre otros, la estancia de los individuos en el país, su intención de permanencia, su nacionalidad, sede de dirección efectiva, la realización de negocios, su domicilio ó su vivienda.

2. La Residencia y el Domicilio Fiscal

2.1. Generalidades

Como se mencionó en el capítulo anterior, las legislaciones civil y fiscal establecen conceptos similares para los términos 'domicilio'[20] y 'residencia', respectivamente, por lo que a continuación haremos una breve referencia al tratamiento que reciben los mismos.

El domicilio de las personas, tanto físicas como morales, desde el punto de vista fiscal, resulta trascendente en virtud de que, como

[20] El artículo 29 del CCF establece que "el domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren."

hemos comentado previamente, es el lugar donde el contribuyente dará cumplimiento a obligaciones fiscales de carácter formal, tales como la conservación de la documentación comprobatoria del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuyo incumplimiento da lugar a la imposición de sanciones por parte de las autoridades fiscales.

En el mismo sentido, el domicilio fiscal será el lugar donde las autoridades fiscales podrán realizar todo tipo de notificaciones y emplazamientos, determinará el lugar donde se deberá cumplir con las obligaciones fiscales[21], y fijará la competencia tanto de los jueces como de las mismas autoridades.

Al respecto, el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación vigente establece:

> ***"Artículo 10.-*** *Se considera domicilio fiscal:*
>
> ***I.*** *Tratándose de personas físicas:*
> *a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.*
> *b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.*
> *c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos*

[21] Entre éstas encontramos la de llevar la contabilidad, misma que se vincula estrechamente con las facultades de comprobación de las autoridades fiscales (cfr. Art. 28, CFF).

anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

***II.** En el caso de personas morales:*
a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.
(…)"

De la lectura del artículo transcrito se desprende que *"el domicilio fiscal es el lugar que el legislador señala al contribuyente para todos los efectos derivados de la relación tributaria sustantiva; muy especialmente para que la autoridad fiscal lleve a cabo una mejor administración de los ingresos fiscales, bajo el criterio de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales dentro de la circunscripción territorial que a cada persona contribuyente le corresponda."*[22]

[22] De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, ed. Porrúa, México, 1976, pág. 121.

Como hemos sostenido anteriormente, la definición que la legislación fiscal establece para el concepto de 'domicilio fiscal' resulta en extremo parecida a la definición que el Derecho Civil establece para el concepto de 'domicilio legal'.

A partir de la reforma de 2004[23], conforme al precepto citado, cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieren señalado un domicilio distinto, las autoridades fiscales están facultadas para practicar diligencias en cualquier lugar en el que se realicen actividades o en el que consideren su domicilio. Lo anterior, con independencia de los delitos que se pudieran configurar dependiendo de la conducta que pudieren cometer los contribuyentes en particular.

2.2. PERSONAS FÍSICAS

Tratándose de personas físicas que prestan servicios personales independientes, se considerará como su domicilio fiscal el lugar donde presten sus servicios en forma habitual, mientras que tratándose de personas físicas que lleven a cabo actividades empresariales, se considerará como el mismo el lugar donde tengan el principal asiento de sus negocios.

Al respecto, el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación señala lo que se entiende por actividades empresariales, estableciendo entre otras, las actividades comerciales de conformidad con las leyes federales, las industriales (extracción, conservación o

[23] Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004.

transformación de materias primas, elaboración de satisfactores, etc.), y las agrícolas y ganaderas.

Es importante mencionar que, como se analizará más adelante, en forma anterior a la reforma de 2004 la legislación fiscal otorgaba un tratamiento diferente para el concepto residencia, atribuyéndola principalmente en razón de la duración de la estancia de la persona en territorio nacional, y omitiendo hacer referencia alguna al concepto de 'casa-habitación'. Al respecto, la doctrina señala que *"no obstante que en la definición que contiene este precepto no se hace referencia alguna a la casa-habitación de la persona física, las autoridades fiscales sí podrían llevar a cabo en la casa-habitación del contribuyente una revisión si en ella hubiere ubicado el local para realizar sus actividades empresariales."*[24]

Ahora bien, de acuerdo con la legislación vigente, cuando una persona física lleva a cabo actividades empresariales en varios locales, se considerará como su domicilio fiscal aquél en donde se localice el principal asiento de sus negocios, conforme al cual deberá solicitar la inscripción ante el RFC. Tratándose de personas físicas que prestan servicios independientes, su domicilio fiscal será aquel en que presten sus servicios. Fuera de los casos anteriores, el domicilio fiscal de las personas físicas será el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

Así las cosas, conforme a la redacción actual del precepto en comento, los únicos supuestos bajos los cuales se tendrá como

[24] Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta,* ed. Themis, México, 1995, pág. 384.

domicilio fiscal de la persona física el de su casa-habitación son: *(i)* cuando el contribuyente realice actividades empresariales sin contar con un local para ello; o *(ii)* cuando no realizando actividades empresariales, no cuente con un local para el desempeño de sus actividades.

2.3. PERSONAS MORALES

Por lo que se refiere a las personas morales, de la lectura del artículo 10 citado se desprende que el criterio a seguir es diferente: *(i)* cuando residan en el país su domicilio fiscal será el local donde se encuentre la administración principal del negocio; *(ii)* cuando se trate de personas morales residentes en el extranjero que tengan un lugar de negocios en el territorio nacional, su domicilio fiscal será dicho lugar, y tratándose de personas que cuenten con más de uno, el lugar donde se encuentre la administración principal del negocio en el país o, en su defecto, el que señale voluntariamente el contribuyente.

3. MARCO JURÍDICO APLICABLE

3.1. LEGISLACIÓN

3.1.1. TRATAMIENTO ANTERIOR A LA REFORMA DE 2004

En forma anterior a la reforma de 2004, el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación establecía:

> ***"Artículo 9.*** *Se consideran residentes en territorio nacional:*

I. *A las siguientes personas físicas:*

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. *Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.*

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes." (Énfasis añadido)

Conforme al precepto citado, los supuestos bajo los cuales se atribuía el carácter de residente en México para efectos fiscales eran los siguientes:

(i) Las personas físicas de nacionalidad mexicana que habían establecido su casa habitación en México en principio eran consideradas residentes en territorio nacional, salvo que *(a)* hubieran permanecido en otro país por más de 183 días en el año calendario, y *(b)* acreditaran la adquisición de la residencia fiscal en dicho otro país.

(ii) Las personas físicas de nacionalidad mexicana que se encontraban ejerciendo un cargo público, es decir, al servicio del Estado, se consideraban residentes en México sin excepción alguna.

Al respecto, nos resulta claro que el inciso b) de la disposición en comento buscaba abordar a los mexicanos que trabajan en el servicio exterior, toda vez que *"en casi todos los Estados de la comunidad internacional, por razones de reciprocidad, se establece una exención de impuestos a los nacionales mexicanos que trabajan en embajadas, legaciones o consulados de México en el extranjero"*.[25]

(iii) Como consecuencia de los supuestos comentados anteriormente, las personas físicas eran consideradas residentes en México en la medida en que en él tuvieran establecida su casa

[25] Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta,* ed. Themis, México, 1995, pág. 269.

habitación, salvo que hubieran permanecido en el extranjero durante más de 183 días, y hubieran acreditado el establecimiento de su residencia para efectos fiscales en otro país.

Ahora bien, tratándose de personas morales, la redacción de las disposiciones aplicables no sufrió cambio alguno con motivo de la reforma en comento, por lo que su análisis se llevará a cabo más adelante.

3.1.2. COMENTARIOS A LA REFORMA DE 2004

Según se ha comentado, el 5 de enero de 2004, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, se reformaron diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, entre las cuales se encuentra el supracitado artículo 9.

Al respecto, el legislador, en su exposición de motivos, expresó lo siguiente:

> "*Actualmente el Código Fiscal de la Federación dispone que se consideran residentes en territorio nacional las personas físicas que tengan en el mismo su casa habitación, salvo que permanezcan fuera del país por más de 183 días. Al respecto, debe señalarse que las legislaciones tributarias más modernas han modificado este criterio de residencia por múltiples razones, destacando entre ellas el hecho de que permanecer más de 183 días fuera de territorio nacional no genera por sí la pérdida de residencia para efectos fiscales.*

Asimismo, la definición contenida en el Código vigente no regula el supuesto real de que una persona pueda tener casa habitación en más de un país, lo que sí sucede en otras legislaciones del mundo, por lo que al verificarse dicho supuesto, se dejaría de ser residente en México, cediendo sin justificación alguna recaudación a favor de fiscos extranjeros.

Por lo anterior, se propone a esa Soberanía el eliminar el supuesto hoy previsto de que no es residente en México quien teniendo casa habitación en territorio nacional permanece fuera de él por más de 183 días. Asimismo, se propone regular el caso en que una persona física tenga casa habitación en México y en algún otro país de manera simultánea. En este caso, la residencia fiscal estaría dada en función al centro de intereses vitales de la persona de que se trate, considerando para ello la ubicación de sus intereses económicos y la fuente de sus ingresos."

Con respecto a la transcripción anterior, resulta criticable que el legislador mexicano justifique sus reformas con base en la necesidad de ajustar su legislación a las de "legislaciones tributarias modernas", sin llevar a cabo un análisis profundo de las mismas. Independientemente de lo anterior, consideramos que la reforma a la disposición en comento fue afortunada, toda vez que la atribución de residencia fiscal en función del tiempo de permanencia en un Estado presentaba diversos problemas de tipo práctico.

Así las cosas, a partir del 1 de enero de 2004[26], entró en vigor la reforma del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, eliminando la permanencia de las personas físicas como circunstancia conforme a la cual se atribuye la residencia. Buscando no ser repetitivos, el texto del artículo en comento se reproducirá más adelante en el presente trabajo.

Sobre la reforma en cuestión, se ha señalado lo siguiente:[27]

Se conservó el precepto atinente a tener en México la residencia para efectos fiscales de las personas físicas si tienen su casa habitación en territorio nacional. Sin embargo, se abandonó el criterio de número de días de estancia en otro país y la circunstancia de ser contribuyente en él para determinar que no se tiene la residencia para efectos fiscales. Así, a partir de 2004 resultó intrascendente la estancia en otro país, pues aún teniendo casa habitación en ese otro lugar, para efectos fiscales se consideró residente en México a la persona física si aquí tenía su "centro de intereses vitales", según dicho concepto se explica más adelante.

En cuanto a los funcionarios o trabajadores del Estado Mexicano, de nacionalidad mexicana, a partir de 2004 se consideraron residentes en México aún si su centro de intereses vitales se encontraba en el extranjero, medida que consideramos inequitativa,

[26] No obstante la reforma se publicó el 5 de enero de 2004, el Artículo Segundo Transitorio del *"Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación"* estableció que la entrada en vigor del la nueva redacción del artículo 9 de dicho ordenamiento se retrotraería al 1 de enero del año mencionado, circunstancia que, no obstante escapa del alcance del presente trabajo, probablemente hubiera devenido inscontitucional de haber sido impugnada por algún contribuyente perjudicado.

[27] Comentarios visibles en el sistema de consulta electrónica "*Sisthemis*", disponible en la página web: http://www.themis.com.mx

y que pudo tener como consecuencia desincentivar el servicio público.

Seguramente esta medida obedeció a que, por regla general y en virtud de los diversos tratados internacionales celebrados por México, en los estados extranjeros en donde prestan sus servicios se les exime del pago del impuesto sobre la renta.

Independientemente de que la exención generalmente sólo se establece para los ingresos por salarios, la posible doble tributación respecto de sus otros ingresos de fuente de riqueza en el extranjero se evitaría mediante la autorización, vía ley mexicana, de acreditar contra el impuesto causado en México, el pagado en el extranjero sobre los mismos ingresos. Anteriormente se establecía un efecto fiscal similar al descrito, no obstante que por el carácter de sus funciones permanecieran en el extranjero por un plazo mayor al de 183 días antes referido.

Adicionalmente, a quienes dejen de ser residentes en México para efectos fiscales se les impuso la obligación presentar un aviso de tal suceso a las autoridades fiscales dentro de los 15 días siguientes al del cambio de residencia fiscal.

En todo caso, compartimos la opinión de diversos abogados reconocidos en el ámbito del derecho fiscal, quienes han señalado el acierto del legislador al cambiar la hipótesis normativa de atribución de la residencia fiscal, pasando del tiempo de permanencia, al lugar donde se encuentra ubicado el “centro de intereses vitales” de la persona de que se trate. De esta forma,

nuestra legislación fue reformada para armonizarla con la legislación fiscal internacional, pues en términos generales todos los países con los que México tiene relaciones económicas han adoptado el mismo criterio de centro de intereses vitales. Lo anterior encuentra sustento en que gran parte de los tratados internacionales para evitar la doble imposición acude a dicho criterio a fin de determinar cuál de los estados debe cobrar los tributos.

3.1.3. TRATAMIENTO VIGENTE DESDE EL 2004

La redacción vigente del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación establece:

> ***"Artículo 9.-*** *Se consideran residentes en territorio nacional:*
>
> ***I.*** *A las siguientes personas físicas:*
>
> *a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:*

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. *Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.*

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal."

De esta manera y como se desprende de la cita anterior, tratándose de personas físicas, a partir de la reforma de 2004, se considerará que el centro de intereses vitales de la misma se encuentra ubicado en México en cualquiera de los siguientes supuestos: *(i)* si más del 50% de sus ingresos totales en el año de calendario proviene de fuente de riqueza ubicada en México, o *(ii)* si en el país tiene el centro principal de sus actividades profesionales.

Por otro lado, tratándose de personas morales[28], conforme a la redacción vigente del precepto en comento se considerarán residentes en México:

[28] Tratándose de las mismas, no se abandonó el criterio de nacionalidad sino hasta el 28 de junio de 2006, fecha en la que entró en vigor la redacción vigente del artículo en comento.

(i) En atención a la presunción establecida en el Código Fiscal de la Federación, las que sean de nacionalidad mexicana;[29]

(ii) Las personas morales extranjeras que hayan establecido la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva en México[30].

Así las cosas, en términos generales podemos afirmar que las personas morales –independientemente de su nacionalidad, pues la ley no distingue- que acrediten haber establecido la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva en el extranjero, dejarán de ser residentes en México para efectos fiscales. Sin embargo, en caso de que el nuevo país de residencia de la persona moral de que se trate sea considerado régimen fiscal preferente en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los ingresos de dicha persona moral continuarán sujetos a la potestad tributaria mexicana, concretamente al ordenamiento jurídico mencionado.

Finalmente, resulta importante hacer mención de que el último párrafo del artículo en comento establece la obligación a cargo de las personas físicas y morales residentes en México que deseen cambiar su residencia fiscal a otro país, de presentar un aviso ante las autoridades fiscales a más tardar dentro de los 15 días

[29] De acuerdo con el artículo 8 de la Ley de Nacionalidad, serán de nacionalidad mexicana las personas que se constituyan conforme a las leyes mexicanas y tengan su domicilio legal en el territorio nacional. En nuestro país, es posible constituir personas morales conforme al Código Civil de las Entidades Federativas y a la Ley General de Sociedades Mercantiles (con independencia de que la Ley del Mercado de Valores contemple diversas modalidades de sociedad mercantil).

[30] Sobre los conceptos de administración principal del negocio y sede de dirección efectiva abundaremos en el Capítulo III del presente trabajo.

inmediatos anteriores a aquél en que suceda el cambio de residencia, tema medular del presente trabajo, cuyo estudio abordaremos en el capítulo siguiente.

3.2. DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS

3.2.1. REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Tratándose de personas físicas, el Código Fiscal de la Federación se limita a señalar que *"se considera que las personas físicas no han establecido su casa habitación en México, cuando habiten temporalmente inmuebles con fines turísticos."*[31]

Por lo que se refiere a las personas morales, según se mencionó anteriormente, y buscando no reproducirlo en estas líneas, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 6, que se considera que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva cuando en él esté el lugar en el que se encuentren las personas encargadas de tomar o ejecutar las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral.

La flexibilidad en la interpretación del precepto citado tiene como consecuencia que las empresas sujetas a regímenes administrativos encuentren una falta de certeza jurídica en el contenido de dicha norma.

[31] Art. 5

3.2.2. Resolución Miscelánea Fiscal

Ha sido una constante que las leyes del impuesto sobre la renta que han entrado en vigor en nuestro país han requerido de la aclaración de diversas disposiciones que crean confusión e inseguridad jurídica entre los sujetos destinatarios de las normas en ellas contenidas.

En efecto, históricamente ni el legislador ni las autoridades fiscales han sido capaces de emitir ordenamientos jurídicos en materia fiscal –y en términos generales en ninguna materia- cuya interpretación no genere confusión entre los destinatarios de dichos ordenamientos. Como consecuencia de lo anterior, se han visto en la necesidad de emitir resoluciones para aclarar el sentido de las disposiciones mal redactadas, confusas, inaplicables, o incluso para establecer nuevas normas no contempladas originalmente en los ordenamientos, a fin de resolver las situaciones que de manera cotidiana se presentan provocando incertidumbre jurídica en los contribuyentes.

Así las cosas, históricamente las autoridades emitían los denominados *"criterios o precedentes"*, que dieron origen a lo que hoy conocemos como *"Resolución Miscelánea Fiscal"*, cuya vigencia es de un año.

Las reglas en comento son emitidas por las autoridades fiscales con fundamento en el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra establece:

"Artículo 33.- *Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:*

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

(…)

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

(…)

Asimismo, las autoridades darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquellos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación." (Énfasis añadido)

De la lectura del precepto anterior, se desprende que las autoridades fiscales están facultadas para emitir criterios fiscales,

buscando en todo momento su agrupación y que aclaren el sentido de las leyes fiscales. De la misma forma, dicho precepto constituye el fundamento legal para la emisión de criterios de carácter interno, de los cuales derivarán beneficios aplicables por los contribuyentes en la medida en que dichos criterios se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Resulta importante mencionar que bajo ninguna circunstancia los criterios referidos podrán modificar lo establecido por la ley en relación con el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, exenciones y época de pago, pues se estaría incurriendo en una violación al principio de reserva de ley, consagrado en el artículo 31 de la Constitución, situación que se confirma mediante la siguiente tesis aislada emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:[32]

> ***"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.*** *Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que*

[32] Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, pág. 78.

determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente

y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para

el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria." (Énfasis añadido)

Sobre el mismo tema Enrique Calvo Nicolau ha señalado que *"parece ser que tanto el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 33, fracción I, inciso g), como las Resoluciones Misceláneas que anualmente expide el Secretario de Hacienda, y que durante el curso del año se van modificando, adolecen de irregularidad doctrinal respecto de la norma superior que determina su creación."*[33]

El razonamiento anterior debe ser interpretado en el sentido de que las reglas de carácter general contenidas en las Resoluciones Misceláneas Fiscales constituyen disposiciones que debieran estar reguladas mediante reglamento emitido por el titular del Poder Ejecutivo Federal, situación que se desprende del artículo 89, fracción I de la Constitución.

Lo anterior, considerando que el propósito de un reglamento es establecer las reglas de carácter general, abstractas e impersonales que faciliten la aplicación de la ley, y conforme al precepto Constitucional mencionado, dicha facultad corresponde al Presidente de la República; entonces, la posibilidad de que el Secretario de Hacienda y Crédito Público – por conducto del Jefe del Servicio de Administración Tributaria- emita los criterios y resoluciones citados anteriormente parecería duplicar funciones, facultades del gobierno.

[33] *Op.Cit.,* pág. 226.

Lo anterior encuentra sustento en las siguientes tesis jurisprudenciales:

> ***"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA EXPEDIRLOS. SU NATURALEZA.*** *El artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna, confiere al presidente de la República tres facultades: a) La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b) La de ejecutar dichas leyes; y c) La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Esta última facultad es la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto: este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aun en lo que aparece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, sepáranse por la finalidad que en el*

área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a los casos concretos."[34] *(Énfasis añadido)*

"FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES. *La facultad reglamentaria está limitada por los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica. El primero se presenta cuando una norma constitucional reserva expresamente a la ley la regulación de una determinada materia, por lo que excluye la posibilidad de que los aspectos de esa reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley, esto es, por un lado, el legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la materia determinada y, por el otro, la materia reservada no puede regularse por otras normas secundarias, en especial el reglamento. El segundo principio, el de jerarquía normativa, consiste en que el ejercicio de la facultad reglamentaria no puede modificar o alterar el contenido de una ley, es decir, los reglamentos tienen como límite natural los alcances de las disposiciones que dan cuerpo y materia a la ley que reglamentan, detallando sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación, sin que pueda contener mayores posibilidades o imponga distintas limitantes a las de la propia ley que va a reglamentar. Así, el ejercicio de la facultad reglamentaria debe realizarse*

[34] Jurisprudencia de la Séptima Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Número 60, Tercera Parte, 1973, pág. 49.

única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propias del órgano facultado, pues la norma reglamentaria se emite por facultades explícitas o implícitas previstas en la ley o que de ella derivan, siendo precisamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla, por lo que al ser competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competerá, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos jurídicos. En tal virtud, si el reglamento sólo funciona en la zona del cómo, sus disposiciones podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley; es decir, el reglamento desenvuelve la obligatoriedad de un principio ya definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos ni mucho menos contradecirla, sino que sólo debe concretarse a indicar los medios para cumplirla y, además, cuando existe reserva de ley no podrá abordar los aspectos materia de tal disposición."[35] *(Énfasis añadido)*

"FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LIMITES. *Es criterio unánime, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, que la facultad reglamentaria conferida*

[35] Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Mayo de 2007, pág. 1515.

en nuestro sistema constitucional al Presidente de la República y a los Gobernadores de los Estados, en sus respectivos ámbitos competenciales, consiste, exclusivamente, dado el principio de la división de poderes imperante en la expedición de disposiciones generales, abstractas e impersonales que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, pueda excederse el alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación."[36]
(Énfasis añadido)

Respecto de las modificaciones que durante el ejercicio fiscal se llevan a cabo a la Resolución Miscelánea Fiscal, caben los comentarios vertidos anteriormente. Lo anterior a la luz del principio de formación, modificación y derogación de normas jurídicas consagrado en el artículo 72, inciso f) de la Constitución, conforme al cual *"en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación."*

No obstante lo anterior, no podemos obviar la practicidad que conlleva el hecho de que sea el Jefe del Servicio de Administración Tributaria quien emita los criterios y resoluciones y no el titular del Ejecutivo, así como que en términos generales, en la práctica, la Resolución Miscelánea Fiscal únicamente concede derechos a los

[36] Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Septiembre de 1995, pág. 293.

contribuyentes, por lo que los mismos suelen atenerse a lo establecido por la misma.

Una vez establecido lo anterior, pasaremos al estudio de las disposiciones contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente que regulan el domicilio y la residencia fiscal.

3.2.2.1. REGLAS APLICABLES AL CAMBIO DE RESIDENCIA

En primer lugar, encontramos reglas establecidas respecto al aviso de cambio de residencia fiscal que las personas deben presentar en términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las cuales se encuentran establecidas en el Capítulo I.2.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, distinguiendo entre personas físicas, personas morales, personas morales con fines no lucrativos –que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta- y residentes en el extranjero sin establecimiento permanente.

(i) Personas físicas. Se tendrá por presentado el aviso señalado, cuando *(a)* tratándose de personas que suspendan sus actividades económicas en el país, presenten el aviso de suspensión indicando, como motivo, el cambio de residencia fiscal; y *(b)* tratándose de personas que continúen llevando a cabo actividades económicas en el país, presenten el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones;

(ii) Personas morales. Se tendrá por presentado el aviso mencionado, una vez que la persona moral de que se trate presente los avisos de inicio de liquidación o de cancelación

en el RFC por liquidación total del activo, y adjunten el testimonio notarial del acta de asamblea en la que conste el cambio de residencia que contenga los datos de inscripción ante el registro correspondiente. Es preciso mencionar que este tema será abordado en el siguiente capítulo;

(iii) Personas morales con fines no lucrativos y residentes en el extranjero sin establecimiento permanente. Se tendrá por presentado el aviso, cuando presenten el de cancelación al RFC por cese total de operaciones, señalando el cambio de residencia fiscal como motivo de la cancelación al citado registro.

3.2.2.2. REGLAS APLICABLES AL CAMBIO DE DOMICILIO

Mediante reglas de carácter general[37], las autoridades fiscales han abierto la posibilidad de que las personas físicas consideren como domicilio fiscal su casa habitación *(i)* cuando realicen actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, en vez de considerar como su domicilio fiscal el principal asiento de sus negocios; y *(ii)* cuando no realicen actividades empresariales o profesionales, en vez de considerar como su domicilio fiscal el lugar usado para desempeñar sus actividades.

De la misma forma, se establece que las personas físicas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional que perciban ingresos derivados del arrendamiento o enajenación de bienes podrán considerar como su

[37] Reglas I.2.1.2. y I.2.1.3, RMF 2012.

domicilio fiscal el de la persona residente que actúe a nombre de las mismas.

3.3. TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

3.3.1. GENERALIDADES

En búsqueda de establecer directrices en materia de intercambio de información tributaria –cuyo objetivo principal es evitar la evasión fiscal-, así como evitar la doble tributación internacional, diversos países y organismos internacionales han celebrado *"convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal"* y *"acuerdos para el intercambio de información en materia tributaria"*, entre otros instrumentos.

A fin de estandarizar los términos bajo los cuales se celebran los tratados internacionales mencionados, a lo largo de la historia han existido diversos organismos internacionales que se han dado a la tarea de elaborar convenios y acuerdos "modelo", con la finalidad de que los Estados celebren sus convenios en materia tributaria en los términos de los mismos, y cuenten con asesoría especializada en la materia. Así, por ejemplo, encontramos los modelos de convenio elaborados por la ONU y por la OCDE.

No obstante lo anterior, se ha señalado que *"los convenios para evitar la doble imposición no se ocupan, por lo general, de las normas internas de los Estados contratantes que tienen por objeto definir los requisitos para que una persona tenga la consideración fiscal de "residente" y, en consecuencia, se someta íntegramente a la imposición de ese Estado. Dichos convenios no establecen los*

criterios que deben seguir las legislaciones internas al definir la residencia para que los Estados contratantes reconozcan el derecho de uno de ellos a la sujeción plena. En este aspecto, los Estados basan su posición exclusivamente en su legislación interna."[38]

En el caso de México, los convenios para evitar la doble imposición celebrados tienen como base el convenio modelo establecido al respecto por la OCDE, el cual regula, entre otros temas, el concepto de *"Residencia"* a adoptarse por los Estados contratantes.

En efecto, el artículo 4 del Convenio Modelo en comento establece:

> ***"Artículo 4. RESIDENTE.-***
> *1. A los efectos del este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.*

[38] *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio,* ed. Instituto de Estudios Fiscales, OCDE, 2005, pág. 81.

2. Cuando, en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado en donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si dicha persona tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene su centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;

c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará que la persona es residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del párrafo 1,

una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva."[39] (Énfasis añadido)

De la lectura del artículo citado, se desprende que los supuestos bajo los cuales se atribuye la residencia mexicana para efectos fiscales para las personas físicas coinciden, en términos generales, con el criterio actual establecido en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, *"en lo referente al concepto de vivienda, es necesario señalar que puede tomarse en consideración cualquiera de sus formas (casa o apartamento, en propiedad o en arrendamiento, habitación alquilada con muebles). Lo esencial es el carácter permanente de la vivienda; lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente (…)".*[40]

En el mismo sentido, continúan señalando los Comentarios al artículo 4 del Modelo: *"si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, será necesario considerar los hechos para determinar con cuál de los dos Estados*

[39] Traducción libre de la obra: *Model Tax Convention on Income and Capital,* ed. OECD, July, 2010, pág. 26.

[40] Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, ed. Instituto de Estudios Fiscales, OCDE, 2005, pág. 85, presente también en Model Tax Convention on Income and Capital, ed. OECD, July, 2010, pág. 87.

tiene relaciones personales y económicas más estrechas. A tal fin, se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio (…)".[41]

Con base en el Modelo de la OCDE, México ha firmado y ratificado un gran número de convenios y tratados para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta con diversos países, los cuales son fuente del derecho fiscal, y su contenido de gran relevancia en transacciones internacionales, donde definen los lugares y los términos bajo los cuales se tributará en los países involucrados.

Es importante mencionar que los tratados internacionales, bajo ninguna circunstancia, deben crear o modificar las contribuciones mexicanas, toda vez que, como lo hemos señalado previamente, corresponde al Congreso de la Unión imponer las contribuciones necesarias para sufragar el gasto público, y más aún, la Cámara de Diputados deberá actuar como cámara de origen[42]. Su función consiste en otorgar tratamientos específicos a ciertas hipótesis, respetando en todo momento las garantías individuales y los derechos consagrados en nuestra Constitución. En tal virtud, cualquier tratado que establezca, por ejemplo, tasas diferenciales o preferenciales injustificadamente en perjuicio de contribuyentes que se encuentren en la misma situación daría lugar a la falta de

[41] *Ibidem*, pág. 88.

[42] Art. 74, CPEUM.

equidad de la disposición correspondiente, originando la posibilidad de controvertirla mediante el juicio de amparo.

3.3.2. JERARQUÍA

Respecto a la jerarquía que en el ordenamiento jurídico ocupan los tratados internacionales, nuestra Constitución se limita a establecer que los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados por el Presidente de la República y aprobados por el Senado, serán considerados ley suprema de toda la unión[43], sin establecer la jerarquía que debe prevalecer entre las leyes federales y los tratados internacionales.

Al respecto, históricamente se han seguido diversas interpretaciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; algunas ubicando a los tratados al mismo nivel de la Constitución –lo cual pondría en tela de juicio el concepto de soberanía-; otras por debajo de la misma y por encima de las leyes federales[44] y viceversa; y otras al mismo nivel de aquéllas[45].

En todo caso, por no tratarse del tema central del presente trabajo, nos limitaremos a señalar que la interpretación actual de la Corte referida sitúa a los tratados internacionales por debajo de la Constitución, y por encima de las leyes federales:

---

[43] Art. 133, CPEUM.

[44] Cfr. "TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERARQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCION FEDERAL." Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Noviembre de 1999. Pág. 46.

[45] Cfr. "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA." Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Octava Época. Diciembre de 1992. Pág. 27.

"TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. *La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una*

responsabilidad de carácter internacional."[46] (Énfasis añadido).

Ahora bien, en virtud de que los tratados internacionales y las leyes federales en materia fiscal siguen procesos distintos de formación, se podría considerar que ante una controversia no sería posible aplicar los criterios de solución utilizados en los conflictos normativos de derecho interno, aseveración que no compartimos, pues en todo caso, los tratados internacionales y las leyes federales en materia fiscal no deben oponerse sino complementarse, y en caso de controversia entre los mismos se deben aplicar las reglas de interpretación adecuadas para resolver los conflictos como si se presentasen en el orden jurídico nacional, puesto que los tratados forman parte del mismo.

4. CAMBIO DE RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

4.1. ADQUISICIÓN. MOMENTO Y EFECTOS FISCALES

Conforme al análisis realizado hasta este momento, es posible concluir que las personas físicas –independientemente de su nacionalidad, pues la legislación no distingue al respecto- adquieren la residencia en México para efectos fiscales cuando establecen su casa-habitación en territorio nacional, en caso contrario no se consideran residentes en nuestro país.

No obstante lo anterior, no se considerarán residentes en México aquellas personas que a pesar de tener casa-habitación en México,

[46] Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Abril de 2007, pág. 6.

cuenten con casa-habitación en el extranjero, y no tengan en nuestro país el centro de sus intereses vitales.

Esto es, tratándose de personas físicas que cuenten con dos o más casas habitación ubicadas tanto en México como en el extranjero, no se considerarán residentes en nuestro país cuando el centro de sus intereses vitales no se encuentre en el territorio nacional.

A efecto de determinar si el centro de sus intereses vitales se encuentra en nuestro país, el legislador, a partir de la reforma de 2004, consideró que el mismo se encuentra en nuestro país, en forma enunciativa mas no limitativa, *(i)* cuando más del 50% de sus ingresos durante el ejercicio provengan de fuente de riqueza ubicada en México; o *(ii)* cuando en México tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

Ahora bien, no obstante la determinación de la residencia fiscal para las personas físicas parecería en principio en extremo simple, Enrique Calvo Nicolau ilustra ciertas dificultades que se podían presentar conforme a la redacción anterior del Código mediante ejemplos análogos a los siguientes:[47]

(i) Una persona física residente en el extranjero viene a nuestro país a vacacionar, viajando durante más de 200 días en los Estados de Oaxaca y Chiapas. En este caso, independientemente del tiempo en que permaneció –pues ya no resulta factor determinante-, al no existir

[47] *Op.Cit.,* pág. 265.

casa-habitación no se le puede considerar residente en México; y

(ii) La misma persona mencionada en el inciso anterior decide conocer el estado de Coahuila, esta vez viajando en una casa rodante y estableciéndose por intervalos de tiempo en cada ciudad. En este caso, dicho sujeto no debe considerarse como residente para efectos fiscales en México, en virtud de que, no obstante se podría interpretar que su casa rodante es una casa-habitación establecida, su centro de intereses vitales no se encuentra en nuestro país, pues sus ingresos provienen de actividades llevadas a cabo en el Estado de Nueva York.

Pese a los ejemplos anteriores, es dable afirmar que a fin de que una persona física extranjera que haya establecido su casa-habitación en México, teniéndola también en otro país, se convierta en residente en nuestro país para efectos fiscales, se requiere que el centro de sus intereses vitales, en los términos señalados anteriormente, se encuentre en el territorio nacional.

Una vez que la persona física ha adquirido la residencia en México, el principal efecto de la misma es la sujeción a la potestad tributaria del Estado Mexicano, respecto de la totalidad de los ingresos percibidos, cuyo cálculo se realizará conforme a lo establecido por la legislación fiscal mexicana.

Ejemplo de lo señalado en el párrafo anterior es el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece:

> ***"Artículo 1.-*** *Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*
>
> ***I.*** *Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*
> *(…)"*

Así las cosas, las personas físicas residentes en México causarán el impuesto sobre la renta conforme al Título IV de la ley de la misma, y se encontrarán sujetas al cumplimiento de las obligaciones relacionadas, establecidas tanto en dicha ley como en diversos ordenamientos (v.g. bajo el Código Fiscal de la Federación, deberán inscribirse ante el RFC –como consecuencia de la obligación de presentar declaraciones periódicas-, expedir comprobantes fiscales por las actividades que realicen, presentar avisos, etc.).

Por lo que se refiere a la adquisición de la residencia fiscal mexicana por parte de extranjeros, conforme a la legislación aplicable se pueden presentar dos posibilidades: *(i)* que el cambio de residencia se dé en fecha cierta, avisando a las autoridades de ambos Estados el momento en que se dejará de ser residente de uno y en el que se adquirirá la residencia fiscal del otro; o *(ii)* que dicho cambio ocurra en fecha incierta durante el año calendario.

Considerando los supuestos anteriores, pensemos hipotéticamente en que cierta persona física adquiera la residencia para efectos fiscales en México durante el ejercicio fiscal 2011 en una fecha incierta; en este caso, conforme a la legislación fiscal mexicana, las autoridades estarían en posibilidades de determinar dicho cambio de residencia una vez que tuviesen conocimiento de que el centro de actividades profesionales de dicha persona se encuentra en nuestro territorio, o bien, en caso de no constarles tal circunstancia, no podrían atribuirle la residencia fiscal mexicana sino hasta una vez concluido el ejercicio fiscal, pues no sería sino hasta ese momento cuando sabrán con certeza, por ejemplo, si más del 50% de los ingresos provinieron de fuente de riqueza ubicada en nuestro país.

En este caso, las autoridades fiscales mexicanas considerarán como ingresos acumulables la totalidad de los ingresos percibidos durante el ejercicio, y no únicamente los percibidos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional –los cuales originarían previamente la obligación de tributar conforme al Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta-.

En virtud de la falta de certeza sobre la fecha en la que ocurrió el cambio de residencia, es probable que el Estado del que la persona física era residente para efectos fiscales en forma anterior a México reclame –legítimamente- el pago de contribuciones, toda vez que el contribuyente fue residente de aquel país durante algún intervalo de tiempo en el ejercicio, sujetándose a su legislación –y potestad- tributaria.

Ante situaciones como la anterior, nos enfrentamos a dos escenarios: *(i)* cuando el Estado de que se trate haya celebrado un Tratado para evitar la doble tributación con nuestro país que prevea una regla de desempate *"tie-breaker rule"*[48], el asunto se resolverá conforme a la misma; *(ii)* en caso de no existir dicho Tratado, o que el mismo no contemplare regla de desempate alguna, la persona correspondiente habrá de pagar impuestos en ambas jurisdicciones en los términos establecidos por cada una de ellas.

Por otro lado, tratándose de cambios de residencia llevados a cabo en fecha cierta, la persona física de que se trate tributará una parte del ejercicio conforme a cada una de las legislaciones correspondientes.

4.2. PÉRDIDA. MOMENTO Y EFECTOS FISCALES

Bajo la legislación fiscal mexicana, la principal forma de perder la residencia fiscal de las personas físicas se da mediante el traslado de su casa-habitación al extranjero. Lo anterior con independencia de la nacionalidad del contribuyente, toda vez que, como hemos señalado, el criterio de vinculación de la nacionalidad ha caído en desuso en nuestro país.

[48] Hipótesis establecidas en los tratados internacionales para evitar la doble tributación, bajo las cuales se atribuye la residencia de un contribuyente exclusivamente a uno de los Estados, en caso de que conforme a legislación interna o a las mismas normas del tratado, dos o más Estados contratantes lo consideren residente. Resulta trascendente hacer mención de que los últimos tratados en la materia celebrados por nuestro país no incluyen regla de desempate alguna, sino que se limitan a señalar que las controversias que deriven de la atribución de la residencia fiscal serán resueltas por los Estados contratantes de común acuerdo.

En efecto, conforme a la redacción actual del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, encontramos los siguientes supuestos:

(i) Personas físicas que únicamente cuenten con casa-habitación en México, en este caso la residencia para efectos fiscales se perderá una vez que trasladen su casa-habitación al extranjero;

(ii) Personas físicas que, contando con casa habitación tanto en México como en el extranjero, su centro de intereses vitales se encuentre en nuestro país. En este caso se podrían presentar los siguientes supuestos:

(a) Que la persona física retirare de México su casa-habitación y, como consecuencia, deje de ser residente para efectos fiscales en nuestro país; o

(b) Que la persona física únicamente traslade el centro de sus intereses vitales al extranjero –siguiendo los criterios del 50% de ingresos y centro principal de actividades profesionales-, caso en el que se podrían presentar dificultades para acreditar dicha situación ante las autoridades fiscales.

Resulta de total trascendencia señalar que, independientemente de los supuestos mencionados, no perderán la condición de residentes en México las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde

sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente;[49] lo anterior, durante el ejercicio fiscal en que se presente el aviso correspondiente y durante los tres ejercicios fiscales siguientes, salvo que el país en que se acredite la nueva residencia fiscal hubiere celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

No obstante que la finalidad de la disposición anterior es evitar la evasión fiscal de los contribuyentes mediante el traslado de su residencia a países de menor imposición, situación que en términos generales se cumple conforme al supuesto establecido en la ley, es posible advertir una circunstancia inequitativa: las personas físicas extranjeras que hubieran adquirido la residencia para efectos fiscales en nuestro país, podrán perfectamente cambiar su residencia fiscal a un territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente, sin que dichos ingresos continúen sujetos a la potestad tributaria mexicana.

En otras palabras, el tratamiento que reciben las personas físicas de nacionalidad mexicana que deciden trasladar su residencia fiscal a otro país es diverso del que reciben las personas físicas de nacionalidad extranjera que adoptan la misma decisión, situación que consideramos inequitativa, injustificada e indicativa de que con

[49] Se considera que los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente, de acuerdo con el artículo 212 de la LISR, cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al impuesto causado en México en los términos del artículo citado, ya que en virtud de la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento, o de cualquier otro procedimiento.

la reforma de 2006[50] nuestro país no abandonó totalmente el criterio de vinculación de la nacionalidad.

Desde otra perspectiva, las personas físicas de nacionalidad mexicana injustificadamente reciben un trato desigual al que reciben las personas físicas de nacionalidad extranjera que adquirieron alguna vez la residencia para efectos fiscales en nuestro país, situación que, como se verá en el próximo capítulo, no acontece tratándose de las personas morales.

En todo caso, las personas que dejen de ser residentes en México tendrán la obligación de presentar un aviso ante las autoridades fiscales dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en que suceda el cambio de residencia fiscal. El cumplimiento de la obligación anterior se da exclusivamente tratándose de cambios de residencia en fecha cierta.

Con respecto al momento en que se pierde la residencia, al no existir disposición expresa al respecto, consideramos que la misma se pierde, tratándose de personas físicas con una sola casa-habitación, en el momento en que la misma se traslade; tratándose de personas que cuenten con casa-habitación en el extranjero, cuando se dé el aviso respectivo, o ante el supuesto de cambio de residencia en fecha incierta, al final del ejercicio fiscal en que se acredite dicha pérdida.

[50] El 28 de junio de 2006 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el *"Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios".*

Por otro lado, respecto de los efectos fiscales que acarrearía la pérdida de la residencia fiscal en México para las personas físicas, consideramos que el más importante consiste en que la persona dejará de estar sujeta al pago de impuestos por la totalidad de sus ingresos independientemente de la ubicación de la fuente de los mismos, para quedar simplemente sujeta a impuestos por los ingresos que perciba de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional.

En otras palabras, la persona física dejará de tributar conforme al Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pasando a tributar conforme al Título V de la ley mencionada.

Ahora bien, para el caso en que las personas físicas decidan cambiar su residencia fiscal, el artículo 106 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su octavo párrafo:

> ***"ARTÍCULO 106.-***
>
> *……*
>
> *Las personas físicas residentes en el país que cambien su residencia durante un año de calendario a otro país, considerarán los pagos provisionales efectuados como pago definitivo del impuesto y no podrán presentar declaración anual."*

Conforme a la redacción anterior, se entiende que las personas físicas que cambien su residencia fiscal a cualquier otro Estado, perderán el derecho a presentar su declaración anual, sin embargo, a diferencia de las personas morales, quienes efectúan sus

deducciones una vez que presentan su declaración anual, se encontrarán en posibilidades de efectuar las deducciones correspondientes al régimen de capital bajo el que tributen, y en su caso, determinar cualquier saldo a favor que pudieran recuperar (i.e. personas físicas con actividades empresariales).

Lo anterior, en virtud de que, tratándose de personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades profesionales o empresariales, considerarán las deducciones a las que tengan derecho para efectos del cálculo de sus pagos provisionales del ejercicio.[51]

Es importante señalar que la declaración anual que no podrá ser presentada será aquella que corresponda al ejercicio fiscal en que la pérdida de la residencia fiscal en México hubiere acontecido, por lo que en caso de que existieren declaraciones de ejercicios anteriores pendientes de presentarse, el contribuyente tendrá derecho a presentarlas, con todo lo que ello implica.

Finalmente, por lo que se refiere al RFC, no se prevé la posibilidad de cancelar el de las personas físicas con motivo del cambio de su residencia fiscal, sino exclusivamente en virtud de su defunción. En tal virtud, habrán de presentar un aviso de suspensión de actividades, o bien, en caso de continuar con actividades para efectos fiscales en el país, un aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones, ambos en términos del artículo 25 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

[51] Art. 127, LISR.

4.3. Regla de Desempate

Con base en las consideraciones y fundamentos jurídicos anteriores es posible resolver la problemática planteada en el caso del cambio de residencia en fecha incierta, toda vez que conforme al artículo citado, tratándose de personas físicas que durante el ejercicio fiscal hubieren habitado dos Estados, las mismas tributarán bajo la legislación del Estado del que se consideren nacionales, y en caso de contar con ambas nacionalidades, los Estados involucrados deberán resolver el caso de común acuerdo conforme a los procedimientos establecidos en el tratado internacional correspondiente.

De no existir tratado internacional aplicable, se deberá acudir a los métodos unilaterales para eliminar la doble imposición, según los mismos se encuentren disponibles en las legislaciones domésticas correspondientes.

CAPÍTULO III

EL CAMBIO DE RESIDENCIA DE LAS PERSONAS MORALES; EFECTOS BAJO LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Considerando los comentarios vertidos en el presente trabajo, y en particular en el Capítulo anterior respecto a la residencia para efectos fiscales y las normas jurídicas que la regulan, a continuación analizaremos las hipótesis y los efectos fiscales de la adquisición y pérdida de la residencia en México de las personas morales.

1. ADQUISICIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL TRATÁNDOSE DE PERSONAS MORALES CONSTITUIDAS EN MÉXICO.

1.1. TRATAMIENTO ANTERIOR A LA REFORMA DE 2007

Conforme al artículo 9 del Código Fiscal de la Federación vigente antes de la reforma de 2007[52], se consideraban residentes en México las personas morales constituidas de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que habían establecido en territorio

[52] Cfr. Capítulo II del presente trabajo.

nacional la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva.

En el mismo sentido, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley de Nacionalidad, se consideran personas morales de nacionalidad mexicana aquellas que se hayan constituido de conformidad con las leyes de nuestro país, y que hayan ubicado su domicilio en territorio nacional.

A diferencia del caso de las personas físicas, para las que la ley establece una presunción *iuris tantum* respecto de su nacionalidad –considerándolas residentes en México para efectos fiscales cuando las mismas cuenten con nacionalidad mexicana-, tratándose de personas morales la presunción no admitía prueba en contrario, es decir, conforme a la legislación fiscal mexicana en vigor hasta el 2007, toda persona moral de nacionalidad mexicana era considerada residente en México para efectos fiscales.

En virtud de lo anterior y considerando de que no existía disposición expresa al respecto, las personas morales que, habiendo acreditado que la administración principal de su negocio o la sede de dirección efectiva del mismo se encontraba en el extranjero, continuaban considerándose residentes en México, en tanto no cambiaran su nacionalidad. De lo anterior se desprende la existencia potencial de una doble nacionalidad.

En todo caso, la consecuencia inmediata del nacimiento de una persona moral conforme a la legislación mexicana es la sujeción de

la misma, desde su nacimiento, a las obligaciones establecidas en los ordenamientos fiscales –y demás- aplicables.

Siguiendo la exposición anterior, cabe mencionar que en el 2007 se abandonó el criterio de vinculación de la nacionalidad como fundamento del ejercicio de la potestad tributaria sobre las personas morales en nuestro país.

Respecto de la reforma en comento, se ha señalado lo siguiente:[53]

> *"Hay tres principios universalmente aceptados a los que acuden los Estados para establecer gravámenes a las personas: la nacionalidad, el lugar de ubicación de la fuente del ingreso y la residencia.*
>
> *(…)*
>
> *En general, México abandonó como criterio de gravamen la "jurisdicción por nacionalidad".*
>
> *(…)*
>
> *Ahora bien. En el ámbito internacional, la posibilidad de una persona de incurrir en el fenómeno conocido como de "doble tributación" se presenta, generalmente, si respecto de un mismo ingreso está obligada a pagar impuestos al Estado en que reside y al Estado en donde*

[53] Comentarios visibles en el sistema de consulta electrónica jurídico-contable "*Sisthemis*", disponible en la página web: http://www.themis.com.mx

se ubique la fuente del ingreso. Del mismo modo, podría enfrentar el fenómeno de "triple tributación" si respecto de ese ingreso estuviere obligada a pagar impuestos al Estado de su nacionalidad, al Estado en que residiera y al Estado en donde se ubicara la fuente del ingreso.

(…)

En las leyes fiscales de los Estados, la residencia fiscal se determina, generalmente, atendiendo a dos criterios: el país que emitió las leyes conforme a las cuales se constituyó la empresa y el lugar de ubicación de la administración principal del negocio, si la empresa se fundó de conformidad con las leyes de otro Estado.

Ante ello —de conformidad con lo hasta aquí descrito—, resulta extraño que el órgano facultado para reformar el Código Fiscal de la Federación (…) haya acudido a la "regla de desempate" como criterio para establecer la residencia fiscal de las personas morales (la sede de su dirección efectiva). Por lo mismo, también resulta insólito haber abandonado como criterio para establecer la residencia fiscal en México el que la persona moral se haya establecido de conformidad con las leyes mexicanas, lo cual determina su nacionalidad…"

Finalmente y en el mismo sentido, a reserva de esgrimir más adelante nuestros argumentos, disentimos del autor citado anteriormente, cuando señala:

"En mi opinión, México nunca debió abandonar el criterio de "la nacionalidad" a partir de la constitución de la persona moral de conformidad con las leyes mexicanas, para obligarla a pagar impuestos en México, con independencia del lugar de su residencia o de la fuente de sus ingresos. (Lo mismo considero respecto de las personas físicas; México no debió abandonar el criterio de la nacionalidad para obligarlas al pago de impuestos a este Estado.) A mi juicio, el criterio del gravamen por nacionalidad constituye una barrera protectora en contra de planeaciones fiscales, como las que ahora se pretende combatir con la reforma efectuada al segundo párrafo del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por ejemplo, si el criterio de nacionalidad para obligar al pago de contribuciones existiera en la legislación fiscal mexicano [sic], la persona moral continuaría obligada a pagar el Impuesto sobre la Renta en México a pesar de ser residente fiscal en otro país. En este supuesto, la posibilidad de evitar o de mitigar el efecto de la doble tributación se obtendría mediante el sistema de acreditamiento de Impuesto sobre la Renta pagado en el extranjero, regulado en el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta."

Nuestra discrepancia al respecto se da en virtud de que en todo caso y como se estudiará en el presente capítulo, el legislador optó

por frenar la planeación fiscal mediante el establecimiento del segundo párrafo del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que el efecto aducido a la reforma por el autor en comento nunca se verificó.

1.2. TRATAMIENTO VIGENTE

Como se dejó ver en el apartado anterior, conforme a la redacción anterior del Código Fiscal de la Federación las personas morales constituidas de conformidad con las leyes mexicanas nunca perdían su residencia fiscal en México, situación que se traducía, desde nuestro punto de vista, en una injusticia, toda vez que aquellas que hubieren modificado su domicilio o su sede de dirección efectiva seguían tributando en México, no obstante podían no tener vínculo alguno con nuestro país[54].

Así las cosas, conforme a la redacción vigente del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, se consideran residentes en México para efectos fiscales a las personas morales que en él hayan establecido la administración principal o sede de dirección efectiva de su negocio, abandonándose así, como se dijo anteriormente, el criterio de vinculación de la nacionalidad, el cual consideramos permanece presente en forma indirecta a través de políticas de estado que se reflejan en nuestra legislación.

Ahora bien, a fin de determinar con precisión quiénes son las personas morales que se consideran residentes para efectos

[54] Situación que no acontece con las personas físicas, pues conforme a la CPEUM, la nacionalidad por nacimiento no se pierde, sino exclusivamente es posible perder la condición de ciudadano mexicano.

fiscales en nuestro país, resulta trascendente establecer el alcance de los conceptos *'administración principal'* y *'sede de dirección efectiva'.*

Al respecto, conforme al artículo 6 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se considera que las personas morales han establecido la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva en México siempre que aquí se encuentren las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la misma.

Sobre este tema, Enrique Calvo Nicolau señala que *"…en el caso de los órdenes jurídicos parciales constituidos por las sociedades mercantiles, sus órganos de administración deben ejercerlas en el lugar que dispongan sus estatutos sociales. Ese lugar es el domicilio que se haya adoptado en la escritura constitutiva de la sociedad. Ese es el propósito de que se disponga en la LSM*[55] *que en la escritura constitutiva de una sociedad debe contenerse el domicilio de la sociedad. De lo expuesto concluyo que la administración principal de una sociedad anónima se encuentra establecida en el domicilio que la sociedad haya adoptado en su escritura constitutiva o en sus modificaciones. El domicilio, como ya vimos, no es el inmueble en el que despachan los individuos que integran el orden jurídico, sino el sitio o lugar en el que debe ejercitarse la facultad de administración…"*[56]

[55] Ley General de Sociedades Mercantiles.

[56] *Tratado del Impuesto sobre la Renta,* ed. Themis, México, 1995, pág. 274.

En el mismo sentido, se ha señalado que *"el legislador en lugar de haberse referido al negocio, debió haberlo hecho respecto a Sociedad Mercantil o persona de que se trate, pues el concepto "negocio" dista mucho de ser el apropiado para referirse a las personas jurídicas colectivas. Sin embargo, la connotación "negocio" en este caso es meramente mercantil en el sentido de considerar a tal negocio como una Empresa y a su vez a la Empresa como una Sociedad Mercantil. En estas condiciones, si la administración principal, ya sea "manejar a tal Sociedad" por un Consejo de Administración, Consejo de Gerentes o Administrador Único, según la naturaleza de la Sociedad de que se trate, tiene su residencia en México, esto es, que en el citado país sesionan o administran a la Empresa, entonces tal hecho dará lugar para que la persona moral de que se trate se considere residente en territorio nacional."*[57]

Respecto de la cita anterior, cabe precisar que el autor de la misma erróneamente liga el concepto de empresa exclusivamente al de persona moral, sin considerar que de conformidad con nuestra legislación, bajo ciertas condiciones las personas físicas se consideran como tal.[58]

Con base en las citas anteriores, consideramos que la administración principal del negocio es el lugar donde se encuentra

[57] López Padilla, Agustín, *Exposición Práctica y Comentada de la Ley del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única*, ed. Dofiscal, México, pág. 7

[58] En efecto, el artículo 16 del CFF establece en su último párrafo, que se considera empresa la persona física que realice las actividades a que se refiere el mismo, y por otro lado, la LISR establece un capítulo en específico bajo el que las personas físicas con actividades empresariales habrán de tributar.

la dirección del mismo, la cual normalmente coincide con el domicilio fiscal de la persona moral de que se trate y, adicionalmente, tratándose de personas morales constituidas conforma a la legislación mexicana, coincide con el domicilio social establecido en sus estatutos sociales.

Ahora bien, respecto al concepto de *"sede de dirección efectiva"*, el mismo resulta de la traducción al Español del concepto "*place of effective management*"[59], que conforme a nuestra legislación resulta equiparable al concepto de lugar de administración principal del negocio.

En todo caso, *"el punto de partida es que la sede de dirección efectiva es el lugar en donde se adoptan las decisiones más importantes de la empresa. La ubicación de dicho lugar debe reflejarse en los estados financieros de la empresa. Se ha sugerido que el concepto de "sede de dirección efectiva" se escogió para distinguir la sede de control efectivo de la oficina central de la matriz."*[60]

Más aún, los Comentarios al Artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE señalan que *"la sede de dirección efectiva es el lugar donde las decisiones comerciales y administrativas clave para el*

[59] De acuerdo con los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio para evitar a doble imposición e impedir la evasión fiscal de la OCDE, *"The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business are in substance made."* ("La sede de dirección efectiva es el lugar en el que las principales decisiones comerciales y administrativas necesarias para la consecución del negocio son adoptadas." –traducción libre).

[60] Skaar, Arvid A., *Permanent Establishment,* ed. Series on International Taxation, Kluwer Law and Taxation Publishers, The Netherlands, pág. 234 y 235. (Traducción libre).

desarrollo del negocio son adoptadas…"[61], sin embargo, reconocen la complejidad de determinarla al mencionar que *"se deben examinar todos los hechos y circunstancias relevantes para determinar la sede de dirección efectiva"*[62], y que *"…una empresa puede contar con más de una sede de dirección, sin embargo tendrá una sola sede de dirección efectiva a la vez."*[63]

En todo caso, *"algunos países consideran que la mejor forma de resolver los conflictos de doble residencia es caso por caso, dada la complejidad que supone la determinación de la sede de dirección efectiva a la luz de los avances tecnológicos."*[64] Para tales efectos, *"las autoridades competentes deberán ponderar varios factores, como el lugar en que se reúne el consejo de administración; el lugar donde el director general usualmente desempeña sus actividades; el lugar donde se dirige la operación día a día de la empresa; el lugar donde se encuentren sus oficinas principales; el lugar donde se lleva físicamente la contabilidad; y la legislación conforme a la cual se rigen las operaciones de la empresa."*[65]

De conformidad con lo anterior, estimamos que la vaguedad en la interpretación del concepto de 'sede de dirección efectiva' permite a las autoridades fiscales, en algunos casos, determinar la existencia –o la inexistencia- de una sede de dirección efectiva ubicada dentro

[61] Traducción libre de la obra: *Model Tax Convention on Income and Capital,* ed. OECD, July, 2010, pág. 88.

[62] *Ibidem*, pág. 89.

[63] *Idem.*

[64] *Idem.*

[65] *Idem.*

del territorio nacional, circunstancia clave para determinar la calidad de residente para efectos fiscales en nuestro país.

En otras palabras, el hecho de que el concepto de *'sede de dirección efectiva'* sea tan amplio, permite que las autoridades fiscales atribuyan la residencia fiscal a las personas morales que estimen que adoptan sus principales decisiones comerciales y administrativas en nuestro país; y por el contrario, determinen la pérdida de dicha residencia cuando consideren lo contrario.

En todo caso, las autoridades fiscales deberán determinar cuál es el ánimo –intención- de la persona moral de que se trate, quedando obligadas a sustentar sus argumentos en uno u otro sentido mediante la aportación de las pruebas que estimen convenientes para demostrar cuál es la intención última de la persona moral correspondiente (i.e. estados de cuenta bancarios, sedes de las reuniones del consejo directivo, etc.).

2. PÉRDIDA DE LA RESIDENCIA FISCAL TRATÁNDOSE DE PERSONAS MORALES CONSTITUIDAS EN MÉXICO: EL CAMBIO DE RESIDENCIA FISCAL AL EXTRANJERO.

Conforme al multicitado artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, las personas morales constituidas en México pierden su residencia fiscal en el momento en que trasladan al extranjero su administración principal o la sede de dirección efectiva de su negocio.

Al respecto, resulta cada vez más común encontrar personas morales que, no obstante que operan en la cotidianeidad dentro del territorio nacional, celebran sus sesiones de consejo fuera del mismo. En este caso en particular, consideramos que la sede de dirección efectiva de la misma se encuentra en nuestro país, toda vez que la toma de decisiones fuera del mismo obedece a razones que en ningún momento tienen por objeto obtener algún tipo de beneficio fiscal, sino exclusivamente a razones de índole recreativa o de seguridad, aunque las autoridades fiscales pudieran no compartir este criterio.

En el mismo sentido, es preciso hacer hincapié en que a la fecha del presente trabajo no tenemos conocimiento de decisión alguna al respecto que hubiere sido emitida por los tribunales competentes de nuestro país.

Como hemos señalado anteriormente, no existe en nuestra legislación tributaria una disposición que establezca expresamente las causales de pérdida de la residencia fiscal mexicana, por lo que dicha pérdida deviene de la interpretación a *contrario sensu* de las hipótesis de adquisición de la residencia en nuestro país.

Así las cosas, respecto al momento en que se considera perdida la residencia, a la luz de la fracción II del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, las personas morales la perderán una vez que trasladen al extranjero la administración principal o sede de dirección efectiva de su negocio, situación que puede dar lugar a lo siguiente:

(i) Personas morales que cambian su residencia fiscal al extranjero en forma organizada, celebrando asambleas de socios o accionistas en las que acuerdan dicho cambio y reforman sus estatutos sociales reflejando el cambio de sede al extranjero de su domicilio social, caso en el que existirá certeza respecto del momento en que se efectúa el cambio mencionado;

(ii) Personas morales que sin previo acuerdo de sus socios o accionistas, cambian de facto su residencia fiscal al extranjero en el momento en que trasladan su sede de dirección efectiva, omitiendo cumplir con la formalidad de presentar los avisos correspondientes. En estos casos se puede presentar incertidumbre sobre el momento a partir del cual acontece y surte efectos el cambio de residencia al extranjero y, en todo caso, tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes habrán de remitirse a las pruebas disponibles a fin de determinarlo. Consecuencia de lo anterior es, entre otras, la dificultad que existirá a fin de determinar los plazos dentro de los cuales debieron presentarse los avisos establecidos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, a los cuales nos referimos más adelante.

En todo caso, desde una perspectiva conservadora, estimamos las personas morales constituidas conforme a legislación mexicana continuarán considerándose residentes en México en tanto no presenten el aviso al que se refiere el último párrafo del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, y se cumplan las obligaciones al efecto establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta (i.e. la liquidación ficta de la persona moral), a las que haremos referencia

más adelante, cuando abordemos el tema de los efectos del cambio de residencia fiscal de las personas morales.

En todo caso, a reserva de desarrollar el tema ulteriormente en el presente capítulo, diremos que el efecto principal del cambio de residencia de las personas morales al extranjero es la pérdida de la sujeción a potestad tributaria del Estado Mexicano. Lo anterior, sin embargo, presenta diversos matices a los que nos referiremos posteriormente.

3. ADQUISICIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL EN MÉXICO TRATÁNDOSE DE PERSONAS MORALES CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO. MOMENTO.

Una vez más, nuestra legislación fiscal es deficiente en cuanto a la determinación de los supuestos bajo los cuales una persona moral constituida en el extranjero adquiere la residencia para efectos fiscales en nuestro país, por lo que para dichos efectos es preciso acudir del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, conforme al cual, a fin de que una persona moral de nacionalidad extranjera se considere residente para efectos fiscales en México será necesario que establezca su sede de dirección efectiva o la administración principal de su negocio en nuestro país.

Ahora bien, no obstante que en apartados anteriores hicimos mención acerca de la definición de los conceptos *"administración principal del negocio"* y *"sede de dirección efectiva"* conforme al modelo de convenio de la OCDE, en años anteriores la Resolución Miscelánea Fiscal establecía lo que se entendía por tal:

*"**REGLA 2.1.3.** Para efectos del artículo 9° del Código se entiende que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:*

A. Se lleven a cabo las asambleas de accionistas o las sesiones del consejo de administración en México.

B. Las personas que toman día a día las decisiones de control, dirección o administración de la persona moral sean residentes para efectos fiscales en México o tengan sus oficinas en el país.

C. Se cuente con una oficina en el país en donde se lleve a cabo la administración o control de la persona moral.

D. Se conserve su contabilidad en el país."[66]

*"**Regla 2.1.5**. Para los efectos del artículo 9o. del CFF se entiende que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentren la o las personas que tomen o ejecuten día a día las decisiones de control,*

[66] Resoluciones Misceláneas Fiscales de 2000 a 2004 (el número de Regla cambió de 2.1.3. a 2.1.5.).

dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza."[67]

Del análisis de la primera disposición de las anteriormente citadas se desprende que se establecían ciertos supuestos bajo los cuales se consideraba establecida la sede de dirección efectiva en nuestro país.

Al respecto, resulta criticable el hecho de que aun actualizándose dichos supuestos, es decir, que aun cuando conforme al texto citado de la Resolución Miscelánea Fiscal, se considerase que una persona moral había establecido su sede de dirección efectiva en nuestro país, dicha sede de dirección efectiva no se encontrase en el mismo.

Ejemplo de lo anterior podría constituir que una persona moral estableciese una oficina en nuestro país en la que se adoptasen ciertas decisiones sobre la operación de la misma, o que dicha persona moral, sin ser efectivamente dirigida en nuestro país, llevara sus registros contables en sus oficinas mexicanas (incisos B) y C) de la disposición transcrita anteriormente). En ambos casos, consideramos que dichas situaciones, por sí solas, no implican que la sede de dirección efectiva de la persona moral correspondiente se ubique en nuestro país, y consecuentemente, que se considere residente en México para efectos fiscales, sino que se deberán considerar las particularidades de cada caso concreto para determinar el lugar en el que se dirige efectivamente la persona

[67] Resoluciones Misceláneas Fiscales de 2005 a 2007.

moral, circunstancia que deberá considerar la intención última de quienes ocupan los cargos directivos de la misma.

Más aún, tal circunstancia ni siquiera es determinante para determinarle ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, por lo que consideramos que se podría haber establecido el mismo supuesto bajo la figura de presunción legal *iuris tantum*, quedando el contribuyente en posibilidad de desvirtuarla. Los mismos comentarios resultan aplicables a la segunda disposición citada anteriormente.

En todo caso, a partir del 2008 las autoridades eliminaron dicha regla de la Resolución Miscelánea Fiscal, incorporándola al Reglamento del Código Fiscal de la Federación[68] en los mismos términos, por lo que las críticas vertidas en párrafos anteriores le resultan aplicables.

Finalmente, por lo que se refiere a los efectos fiscales que se producen para las personas morales de nacionalidad extranjera que adquieren la residencia en nuestro país, señalaremos que el más importante es la sujeción de dicha persona a las obligaciones tanto sustantivas como formales previstas en la legislación fiscal mexicana, entre las que se encuentran:

(i) Inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes;[69]

[68] *"Artículo 6.- Para los efectos del artículo 9, fracción II del Código, se considera que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentre la o las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza."*

[69] Art. 27, CFF.

(ii) Su ejercicio fiscal dará inicio en la fecha en la que adquiera la residencia;

(iii) Tributará conforme al criterio de renta mundial, es decir, todos sus ingresos estarán gravados, independientemente de la fuente de riqueza de la que provengan;

(iv) No tendrá la obligación de acumular ingreso alguno percibido con anterioridad a la fecha de adquisición de la residencia en México, toda vez que los percibidos anteriormente conforme al Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta debieron haber sido enterados por la persona que le hubiere efectuado la retención correspondiente;

(v) En forma congruente con el inciso anterior, los impuestos causados y enterados por la persona moral en forma anterior a la adquisición de la residencia no serán acreditables contra el impuesto sobre la renta del ejercicio;

(vi) Por tratarse de su primer ejercicio, no estará obligada a efectuar pagos provisionales;[70] y

(vii) En caso de que la persona moral extranjera presentara pérdidas pendientes de amortizar, sería deseable que las mismas fueran reconocidas por la legislación mexicana; sin embargo, al no estar previsto dicho supuesto en nuestra

---

[70] Art. 14, LISR.

legislación, consideramos que no sería posible amortizarlas, lo cual se traduce en una situación injusta e inequitativa para el contribuyente persona moral extranjera que migra su residencia a nuestro país.

4. PÉRDIDA DE LA RESIDENCIA FISCAL TRATÁNDOSE DE PERSONAS MORALES CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO QUE LA HUBIEREN ADOPTADO EN FORMA POSTERIOR A SU CONSTITUCIÓN.

Como resultado de la reforma al artículo 9 del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor en el 2006[71], conforme a la cual se abandonó en apariencia el criterio de vinculación de la nacionalidad, el tratamiento que reciben las personas morales de nacionalidad extranjera residentes en México que trasladan su residencia fiscal al extranjero es el mismo que reciben las personas morales de nacionalidad mexicana en las mismas circunstancias. No obstante lo anterior, en atención a diversas particularidades que pudieran presentarse se producirían efectos fiscales distintos.

A fin de estar en posibilidades de entender el punto toral del presente apartado, debemos precisar quiénes son las personas morales a las que hacemos referencia. Al respecto, en forma enunciativa más no limitativa, son aquellas que habiéndose constituido bajo cualquier legislación extranjera y continuando sujetas a dicha legislación, adoptan la residencia para efectos fiscales en México en virtud de haber establecido la administración

[71] Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006.

principal de su negocio o su sede de dirección efectiva en territorio nacional.

Así las cosas, dichas personas morales perderán la condición de residentes en México para efectos fiscales en la medida en que se dejen de ubicar en los supuestos establecidos en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, es decir, en la medida en que trasladen nuevamente al extranjero su administración principal o su sede de dirección efectiva.

En estos casos, a diferencia de las personas morales constituidas conforme a la legislación mexicana, la formalidad de registrar en los estatutos –o documento corporativo equivalente- de la persona moral el cambio de sede de su administración dependerá de la legislación del país conforme al cual se hayan constituido.

Lo anterior tiene como consecuencia que se pueda producir incertidumbre respecto del momento en que la persona moral abandona la calidad de residente para efectos fiscales en nuestro país, caso en el que, como hemos señalado anteriormente, las autoridades –o la parte interesada- deberán recurrir a medios probatorios a fin de acreditar la pérdida o no de la residencia fiscal en cuestión.

Por otro lado, resulta de total trascendencia mencionar que la pérdida de la residencia para efectos fiscales en México no tiene como consecuencia *per se* la no sujeción a la potestad tributaria del Estado Mexicano. Lo anterior, toda vez que en caso de continuar percibiendo ingresos cuya fuente de riqueza esté en nuestro país,

dichas personas morales continuarán tributando conforme al Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, respecto del momento en que surtirá efectos fiscalmente la pérdida de la residencia de la persona moral, al igual que en el caso de las de nacionalidad mexicana, ocurrirá cuando traslade la sede de dirección efectiva al extranjero[72]. En todo caso, las autoridades fiscales podrían encontrar ciertas dificultades para determinar con precisión dicho momento cuando los contribuyentes sean omisos en presentar el aviso correspondiente, debiendo remitirse a los medios probatorios disponibles.

Finalmente, según se señaló en párrafos anteriores, los efectos fiscales derivados de la pérdida de la residencia en nuestro país son los mismos para las personas morales, independientemente de su nacionalidad.

Con independencia de lo anterior, la legislación fiscal mexicana establece ciertos supuestos bajo los cuales las personas morales no perderán la calidad de residentes para efectos fiscales en México no obstante que la hayan trasladado a otro país. Dentro de dichos supuestos encontramos el traslado de residencia a países considerados territorios de baja o nula imposición.

[72] En forma anterior a las reformas de 2004 y 2007, se aplicaba la disposición establecida en la Resolución Miscelánea Fiscal que interpretaba el concepto de *"sede de dirección efectiva"*; conforme a la legislación –y regulación- vigentes, hoy en día se deberá interpretar *a contrario sensu* lo establecido en el artículo 6 del RCFF, citado anteriormente.

5. POSIBILIDAD DE UNA DOBLE RESIDENCIA FISCAL.

Según se señaló en su oportunidad, de acuerdo con el artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE, la residencia fiscal se determina conforme a la legislación interna de cada Estado contratante. Así, dicho Convenio omite sugerir un concepto de residencia, dando lugar a casos en los que se puede interpretar la existencia de una doble residencia para efectos fiscales.

En efecto, como se comentó en el capítulo anterior, el precepto citado se limita a establecer una serie de reglas aplicables a los casos en los que se actualizan los supuestos detonantes de la residencia fiscal en dos o más Estados.

Cabe señalar que ni el Convenio Modelo de la OCDE, ni los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México establecen regla alguna respecto de las causales detonantes de la pérdida de la residencia fiscal de las personas morales. En este sentido, vale la pena recordar que la adquisición de la residencia fiscal en otro Estado no garantiza la pérdida de dicha residencia en los demás, pues al no existir disposición expresa al respecto en los tratados, dicha pérdida dependerá también de la legislación interna de cada Estado.

En este sentido, en forma anterior a la reforma de 2007, las personas morales constituidas en México podían verse sujetas a una doble residencia cuando, por ejemplo, trasladaban a otro país su sede de dirección efectiva, toda vez que, como se señaló en su oportunidad, las personas morales constituidas en México se

consideraban residentes fiscales en nuestro país con independencia de otras circunstancias.

Hoy en día, no obstante que la legislación mexicana ha abandonado el criterio de vinculación de la nacionalidad, aún es posible encontrar supuestos bajo los cuales una persona moral se considera residente de dos o más Estados.

Lo anterior cobra relevancia a la luz de tratados como el celebrado con los Estados Unidos de América, el cual contempla una regla diferente del Modelo de la OCDE en materia de residencia, al establecer que en los casos en los que una persona moral sea residente en ambos Estados, dicha persona no será considerada residente en ninguno de ellos para efecto de la aplicación del tratado. En otras palabras, las personas morales que conforme a las legislaciones mexicana y estadounidense se consideran residentes fiscales en ambos Estados, pierden gran parte de los beneficios establecidos en el tratado, presentándose así una situación que consideramos injusta, y que adicionalmente puede tener consecuencias macroeconómicamente negativas para el país, y microeconómicamente para las personas morales involucradas.

6. EFECTOS FISCALES DERIVADOS DEL CAMBIO DE RESIDENCIA AL EXTRANJERO DE LAS PERSONAS MORALES.

En términos generales, los efectos fiscales más importantes son los siguientes:

(i) A partir del momento en que se actualice el supuesto de pérdida de la residencia fiscal en México, la persona moral de que se trate ya no estará obligada al cumplimiento de las obligaciones fiscales formales establecidas en nuestra legislación para los residentes;

(ii) El ejercicio fiscal de la persona moral concluirá en la fecha en que cambie su residencia, debiendo presentar la declaración del ejercicio correspondiente al momento de su conclusión.

Al respecto, es preciso mencionar que en forma posterior al cambio de residencia al extranjero, la persona moral podrá continuar vinculada a la potestad tributaria del estado mexicano, sea mediante la creación de un establecimiento permanente –tributando bajo el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta-, o en atención a continuar percibiendo ingresos de fuente de riqueza ubicada dentro del territorio nacional –tributando bajo el Título V del ordenamiento referido-.

Por lo que se refiere a la creación de un establecimiento permanente, cuya consecuencia será que la persona moral tribute exclusivamente por los ingresos atribuibles al mismo, estimamos que constituye un hecho independiente del cambio de residencia al extranjero de la persona moral y, por lo tanto, existirá un 'nuevo ejercicio fiscal' a partir de la fecha en que se constituya formalmente dicho establecimiento mediante la presentación de los avisos correspondientes ante el RFC.

En caso de que la persona moral únicamente continúe percibiendo ingresos conforme al Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el entero de los impuestos se efectuará, por regla general, mediante retención efectuada por un residente en territorio nacional, o en algunos casos, por vía de declaración que presente el causante a través del representante legal que al efecto nombre en nuestro país (i.e. venta de acciones de una sociedad mexicana entre dos personas morales residentes en el extranjero).

(iii) Los ingresos percibidos por la persona moral, cuya fuente de riqueza se localice en el extranjero, dejarán de encontrarse sujetos a imposición en México, pues únicamente quedarán sujetos a la misma los obtenidos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. Lo anterior, siempre que el país al que se migre no sea considerado territorio de baja imposición.

(iv) Los pagos provisionales efectuados por la persona moral se tendrán por definitivos, perdiendo el derecho a solicitar su devolución.

(v) La persona moral podrá solicitar la cancelación de su RFC.

Lo anterior, en el entendido de que en caso de constituir un establecimiento permanente en forma posterior a su cambio de residencia al extranjero, se le asignará una nueva clave de RFC a fin de cumplir con sus obligaciones fiscales (i.e. emisión de comprobantes fiscales).

Tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título V de la Ley mencionada, los comprobantes fiscales que expidan deberán cumplir con los requisitos al efecto establecidos por el Estado del que se consideren residentes, y en todo caso, a fin de considerarse deducibles en términos de nuestra legislación, deberán señalar:[73] *(i)* Nombre, denominación o razón social y domicilio de quien lo expide; *(ii)* lugar y fecha de expedición, descripción del servicio y monto de la contraprestación; y *(iii)* nombre, denominación o razón social del usuario del servicio.

6.1. LA LIQUIDACIÓN FICTA

Según abordaremos el tema más adelante, el efecto jurídico más importante bajo la Ley del Impuesto sobre la Renta derivado del cambio de residencia al extranjero de una persona moral, es que la misma se entienda liquidada.

Así, con la finalidad de entender cabalmente la figura en cuestión, haremos una breve referencia a la liquidación de las personas morales desde el punto de vista del Derecho Mercantil.

6.1.1. GENERALIDADES SOBRE LA DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LAS PERSONAS MORALES DESDE EL PUNTO DE VISTA MERCANTIL

A efecto de entender cabalmente lo que entraña la liquidación de una persona moral, es preciso hacer referencia a la figura de la disolución de la misma, la cual resulta un presupuesto necesario a fin de proceder a liquidarla. Al respecto, al ser las sociedades un

[73] Regla I.2.8.1.4, RMF 2012.

negocio jurídico complejo, el mismo se encuentra sujeto a un procedimiento especial para su terminación, el cual incluye la realización de ciertos actos de forma sucesiva a efecto de terminar con dicho negocio jurídico, siendo éstos la disolución y liquidación de la sociedad.

En otras palabras, *"la disolución total de una sociedad no es sino un fenómeno previo a su extinción, a lograr la cual va encaminada la actividad social durante la etapa que sigue a la disolución, o sea, la liquidación."*[74]

Para efectos del presente trabajo, la disolución de una persona moral debe entenderse como el conjunto de actos jurídicos tendientes a la desaparición de la misma, a deshacer el contrato social, es decir, el acuerdo de voluntades que le dio origen. Por lo mismo, se puede entender que es un acto anterior a la terminación del contrato social, en el cual la sociedad subsiste, sin embargo su actividad va encaminada a realizar los actos necesarios tendientes a concluir los vínculos jurídicos alguna vez creados, ya no a la realización de su objeto social.

En este sentido, la Ley General de Sociedades Mercantiles establece en forma taxativa ciertos supuestos bajo los cuales es posible disolver una sociedad de carácter mercantil, mismos que resultan similares a las hipótesis de disolución establecidas en la legislación civil, y al contenido obligacional que suele establecerse

[74] Mantilla Molina, Roberto L., *Derecho Mercantil*, ed. Porrúa, México, 1993, pág. 451.

en las asociaciones en participación y figuras de origen contractual similar, estableciéndose en términos generales los siguientes:[75]

(i) Expiración del plazo fijado en el contrato social;
(ii) Imposibilidad de realizar el objeto social;
(iii) Acuerdo de voluntades de los socios o accionistas; y
(iv) Resolución judicial.

Mención especial merece el hecho de que ni la legislación civil, ni la mercantil establecen como causal de disolución de una persona moral, el de su cambio de domicilio legal o residencia –desde las perspectivas civil y fiscal-.

Ahora bien, entre las definiciones provistas por los diversos doctrinarios respecto del concepto de "liquidación de una persona moral", destacamos las siguientes:

"La liquidación de la sociedad comercial, en sentido técnico, consiste, pues, en aquel conjunto de operaciones que, regulando todas las relaciones nacidas entre la sociedad y terceros, hace posible la terminación de las relaciones entre los socios y la división relativa del capital social."[76]

"…se entiende por liquidación de las sociedades mercantiles el conjunto de actos jurídicos encausados a concluir los vínculos

[75] Art. 229 de la LGSM; 2685, 2720 del CCF.

[76] Vivante, César, en Vázquez del Mercado, Oscar, *Asambleas, Fusión, Liquidación y Escisión de Sociedades Mercantiles*, ed. Porrúa, México, 2006, pág. 374.

establecidos por la sociedad con terceros y con los socios y por éstos entre sí."[77]

En el mismo sentido, se ha señalado que *"la etapa o el estado de liquidación consiste, de acuerdo con el artículo 242 de la LGSM, en: (a) concluir las operaciones sociales pendientes; (b) cobrar lo que se adeude a la sociedad, ya sea a los mismos socios o a terceros; (c) pagar lo que ella deba; (d) vender los bienes sociales; (e) realizar el balance final de la liquidación; y (f) practicar el reparto del haber o patrimonio social entre los socios, dando con ello la terminación de las relaciones entre éstos."*[78]

Así las cosas, para efectos del presente análisis nos interesa señalar que el efecto económico-obligacional de la liquidación de una persona moral, consiste en que el patrimonio de la misma se extingue como tal, pues los elementos que lo conforman –bienes, derechos y obligaciones- dejan de pertenecer a dicha persona como tal, enajenándose[79] a una persona diferente, sea ésta accionista, socia, acreedora o incluso donataria de la primera.

[77] García Rendón, Manuel, *Sociedades Mercantiles*, ed. Oxford University Press, México, 1999, pág. 565.

[78] Acosta Romero, Miguel, et.al., Tratado de Sociedades Mercantiles con énfasis en la Sociedad Anónima, ed. Porrúa, 2004, pág. 592.

[79] Para efectos fiscales, conforme al artículo 14 del CFF, por enajenación se entiende, entre otros actos, toda transmisión de propiedad –aún con reserva de dominio-, adjudicación, aportación, cesión de bienes.

6.1.2. REGULACIÓN JURÍDICA

6.1.2.1. OBLIGACIONES FISCALES SUSTANTIVAS

El artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta[80], en vigor a partir del 1 de enero de 2002, establece:

> ***"Artículo 12.*** *Dentro del mes siguiente a la fecha en la que termine la liquidación de una sociedad, el liquidador deberá presentar la declaración final del ejercicio de liquidación; asimismo, el liquidador deberá presentar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio de liquidación, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél, al que corresponda el pago, en los términos del artículo 14 de esta Ley, en tanto se lleve a cabo la liquidación total del activo. En dichos pagos provisionales no se considerarán los activos de establecimientos ubicados en el extranjero. Al término de cada año de calendario, el liquidador deberá presentar una declaración, a más tardar el día 17 del mes de enero del año siguiente, en donde determinará y enterará el impuesto correspondiente al periodo comprendido desde el inicio de la liquidación y hasta el último mes del año de que se trate y acreditará los pagos provisionales y anuales efectuados con anterioridad correspondientes al periodo antes señalado. La última declaración será la del ejercicio de liquidación, incluirá los activos de los establecimientos ubicados en*

[80] El 1 de enero de 2002 se publicó en el DOF la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya redacción permanece, en términos generales, vigente hasta nuestros días.

el extranjero y se deberá presentar a más tardar el mes siguiente a aquél en el que termine la liquidación, aun cuando no hayan transcurrido doce meses desde la última declaración.

Para los efectos de esta Ley, se entenderá que una persona moral residente en México se liquida, cuando deje de ser residente en México en los términos del Código Fiscal de la Federación o conforme a lo previsto en un tratado para evitar la doble tributación en vigor celebrado por México. Para estos efectos, se considerarán enajenados todos los activos que la persona moral tenga en México y en el extranjero y como valor de los mismos, el de mercado a la fecha del cambio de residencia; cuando no se conozca dicho valor, se estará al avalúo que para tales efectos lleve a cabo la persona autorizada por las autoridades fiscales. El impuesto que se determine se deberá enterar dentro de los 15 días siguientes a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

Para los efectos del párrafo anterior, se deberá nombrar un representante legal que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 de esta Ley. Dicho representante deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales la documentación comprobatoria relacionada con el pago del impuesto por cuenta del contribuyente, durante el plazo establecido en el Código Fiscal de la Federación, contado a partir del día

siguiente a aquél en que se hubiere presentado la declaración.

El representante legal que se nombre en los términos de este artículo, será responsable solidario por las contribuciones que deba pagar la persona moral residente en México que se liquida, salvo en el caso de que dicha persona moral presente un dictamen formulado por contador público registrado en el que se indique que el cálculo del impuesto se realizó de acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables."

De la lectura del primer párrafo de la disposición transcrita, se desprenden las siguientes obligaciones aplicables, en principio, a todas las personas morales que se encuentran en liquidación:[81]

(i) Las personas morales aludidas deberán presentar la declaración final del ejercicio de liquidación a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha en la que ésta termine, declaración que se considerará la última, y deberá incluir los activos de los establecimientos que la persona moral tenga en el extranjero.

Al respecto, consideramos que dicha declaración final constituirá el último momento en que las personas morales podrán efectuar las deducciones a que tengan derecho, así como disminuir las pérdidas

[81] Cabe mencionar que el hecho imponible de dichas obligaciones consiste en que las personas morales se encuentren en liquidación. Como veremos más adelante, la liquidación ficta, como consecuencia de derecho establecida para las personas morales que cambian su residencia fiscal al extranjero, constituye una hipótesis normativa diferente en la cual no existe ejercicio de liquidación y, por lo tanto, las obligaciones establecidas en este primer párrafo no les resultan aplicables.

que hubieren sufrido, en su caso, en ejercicios anteriores. Lo anterior, sin embargo, en la medida en que tanto las deducciones como las pérdidas cumplan con los requisitos al efecto establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta;

(ii) Durante el ejercicio de liquidación, las personas morales estarán obligadas a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta de dicho ejercicio, así como declaraciones anuales –en liquidaciones cuya duración abarque dos o más ejercicios fiscales distintos- de dicho ejercicio.

Las obligaciones anteriores no resultan aplicables a las personas morales que cambian su residencia fiscal al extranjero, en virtud de que la hipótesis normativa que las detona constituye la liquidación efectiva de las últimas, situación que no acontece en el plano de la realidad tratándose del cambio de residencia mencionado.

En otras palabras, las obligaciones establecidas en el primer párrafo del precepto en comento resultan aplicables exclusivamente a las personas morales que se encuentran en liquidación, mas no a las que se consideran liquidadas conforme a una ficción prevista por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo que se refiere al segundo párrafo del artículo citado, de su lectura se desprende que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerará que las personas morales –y figuras jurídicas a las que la legislación fiscal reconoce como centros de

imputación normativa[82]- que abandonan la residencia fiscal en México, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación o alguna disposición establecida en un Tratado para Evitar la Doble Tributación, entran en liquidación.

En otras palabras, conforme al párrafo en comento, las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta a cargo de las personas morales que entran en liquidación serán aplicables –con algunos matices- a aquellas que abandonan la residencia fiscal mexicana, sea por no encuadrar en la hipótesis prevista en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, o por considerarse residentes de otro Estado en virtud de un Tratado para Evitar la Doble Tributación celebrado por nuestro país.

Lo anterior no significa, sin embargo, que todos los efectos fiscales derivados de la liquidación real de una persona moral le sean aplicables a las que cambian su residencia fiscal al extranjero, en virtud de que las hipótesis normativas que las detonan son distintas en cada caso, situación que se ejemplifica en que las personas morales que cambian su residencia al extranjero no se encuentran

[82] El concepto de "persona moral", para efectos de la LISR y en términos de au artículo 8, comprende entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

No obstante los fideicomisos no se consideran personas morales *per se,* las actividades empresariales realizadas a través de dicha figura se encontrarán gravadas con fundamento en el artículo 13 de la LISR.

Más aún, respecto de las figuras a las que el Derecho Civil no les reconoce personalidad jurídica, como la asociación en participación, Rodríguez Lobato señala en la página 149 de su obra citada anteriormente, que *"La doctrina sostiene que existirá una unidad económica con capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, independientemente de que otras ramas del Derecho no les reconozcan personalidad jurídica, cuando dicha entidad tenga una autonomía patrimonial, aunque imperfecta, y una organización suficiente, de tal modo que posea órganos o representantes para la formación de la voluntad del ente y para realizar los negocios de su comercio jurídico."* (Énfasis añadido)

obligadas a efectuar pagos provisionales durante el ejercicio de liquidación, en virtud de que no existe tal.

Así las cosas, a fin de determinar si cada una de las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas morales que se encuentran en liquidación es aplicable cuando existe un cambio de residencia fiscal, se habrá de analizar caso por caso si se actualiza o no la hipótesis normativa que las detona.

Por otro lado, establece el párrafo en comento que para efectos de la liquidación ficta, se considerarán enajenados todos los activos con los que la persona moral cuente tanto en México como en el extranjero, y como valor de los mismos para efectos del cálculo del impuesto, el de mercado a la fecha del cambio de residencia.[83] El impuesto que resulte deberá ser enterado a las autoridades fiscales dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que suceda el cambio de residencia fiscal.

De conformidad con lo anterior, interpretando en forma congruente los primeros dos párrafos del precepto en comento, consideramos que al no existir ejercicio de liquidación, la última declaración a cargo de las personas morales que cambian su residencia fiscal al extranjero será precisamente la que se presente dentro de los 15 días[84] siguientes a la fecha en que suceda dicho cambio, en la cual dichas personas considerarán entre sus ingresos acumulables el

[83] En caso de desconocerse el valor, se estará al valor de avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

[84] Días hábiles, en términos del artículo 12 del CFF.

valor de mercado de sus activos. Será en ese preciso momento cuando las personas en comento quedarán en posibilidades de efectuar las deducciones correspondientes y de reducir las pérdidas que tengan pendientes por amortizar.

De no aceptarse la interpretación anterior, se podría llegar al absurdo de considerar que las personas morales que cambian su residencia fiscal al extranjero tienen dos ejercicios fiscales y, por ende, se encuentran obligadas a presentar dos declaraciones: *(i)* la del ejercicio que concluye anticipadamente, que se debería presentar dentro de los 3 meses siguientes,[85] y *(ii)* la de un hipotético ejercicio de liquidación cuya duración sería de 15 días; situación que resultaría además en una carga obligacional formalmente excesiva para el contribuyente.

Por otro lado, es preciso mencionar que si bien los efectos de la liquidación ficta alcanzan a la sociedad que cambia su residencia al de México al extranjero, de ninguna manera se extiende a sus socios o accionistas, pues tal hipótesis no se prevé en la ley ni debe considerarse como un efecto natural de la ficción en comento. Así las cosas, por lo que se refiere a los socios o accionistas de las personas morales que cambian su residencia al extranjero, de ninguna manera debe entenderse que se les distribuyen dividendos ni que se lleva a cabo una reducción de capital. Por lo tanto, el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta resulta irrelevante para el cálculo del impuesto a pagar en el caso que nos ocupa.

[85] Art. 86, frac. VI, LISR.

En otras palabras, la ficción jurídica de la liquidación de la persona moral por su cambio de residencia sólo tiene efectos respecto del cálculo y entero del ISR a su cargo, sin embargo, no tiene efectos sobre sus socios o accionistas, toda vez que no se prevén expresamente como otra ficción ni como consecuencia natural de la liquidación ficta. En consecuencia, no se puede considerar que el cambio de residencia fiscal al extranjero de una persona moral da lugar a reembolso alguno a los accionistas, ni mucho menos a la existencia de una distribución o reparto de dividendos.

No obstante lo anterior, en relación con este tema, es preciso mencionar que las autoridades fiscales han interpretado erróneamente la liquidación ficta de las personas morales como una reducción de capital de las mismas, atribuyendo los efectos de la última figura jurídica a la primera.

Al respecto, Arturo Pérez Robles señala en su artículo titulado *"Residencia para personas morales. Reforma al artículo 9 del Código Fiscal de la Federación"*:

> *"…si bien el Artículo 12 de la LISR precisa que las personas morales que dejen de ser residentes en México en términos del CFF –se entenderá que se liquidan-, puede cuestionarse la aplicación del Artículo 89 de la misma ley en virtud de que la modificación del estado jurídico de la persona moral no implica la existencia de un reembolso a sus accionistas.*

En efecto, se precisa que el abandono de la residencia implica la liquidación de la persona moral y se señala la forma en la que deberán valorarse ciertos activos integrantes de su patrimonio, pero la norma calificadora del hecho imponible (Artículo 12 de la LISR) no establece la ficción de considerar que el valor del patrimonio de la entidad es objeto de reembolso a sus accionistas. Al no existir esta ficción, la aplicación del Artículo 89 de la LISR en una resolución administrativa implicaría una violación al Artículo 38, fracción III, del CFF y, por ende, a los Artículos 14 y 16 de la Constitución…"[86]

Por otro lado, el tercer párrafo del artículo en análisis, considerando que la persona moral abandona la residencia mexicana, prevé la obligación de nombrar un representante legal[87], quien deberá conservar la documentación que acredite el cumplimiento de las obligaciones fiscales de dicha persona moral durante el plazo de 5 años[88] y, de acuerdo con el último párrafo, se le considerará responsable solidario del pago de contribuciones a cargo de la persona moral correspondiente, salvo que ésta presente un dictamen formulado por contador público registrado, en el que se señale que el cálculo del impuesto se realizó en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

---

[86] Publicado en la revista *"El Foro",* editada por la Barra Mexicana Colegio de Abogados, Tomo XIX, Número I, primer semestre, 2006.

[87] De acuerdo con el artículo de la LISR, el representante legal deberá ser residente en México o contar con establecimiento permanente en el país.

[88] Arts. 30, CFF, y 208, LISR.

Lo anterior se estima razonable, en virtud de que de lo contrario, una vez acontecido el cambio de residencia al extranjero, las autoridades fiscales podrían quedar imposibilitadas de comprobar el correcto cálculo y entero de los impuestos a cargo de dicha persona moral.

Finalmente, cabe hacer mención de que tratándose de personas morales que tributen conforme al régimen de consolidación previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta que cambien su residencia fiscal al extranjero, dejarán de tributar conforme al mismo como efecto inmediato de dicho cambio de residencia –incluso contando con establecimiento permanente en el territorio nacional-, por tratarse entonces de residentes en el extranjero,[89] más no por la liquidación, pues como señalamos anteriormente, ésta no acontece en la realidad, por lo que su hipótesis no se actualiza.

6.1.2.2. OBLIGACIONES FISCALES FORMALES

El artículo 11 del Código Fiscal de la Federación establece que en los casos en los que una sociedad entre en liquidación, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entre en la misma, considerándose que habrá un solo ejercicio durante todo el tiempo que dure la liquidación, disposición que no resulta aplicable al caso que nos ocupa en virtud de que, como señalamos anteriormente, el cambio de residencia al extranjero no produce, realmente, la liquidación de una persona moral.

[89] Art. 67, frac. III, LISR.

En virtud de lo anterior, como sólo es una ficción jurídica el que las personas morales que cambian su residencia fiscal de México al extranjero se consideren liquidadas para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en la fecha en que acontezca dicho cambio y que, por lo tanto, su ejercicio fiscal terminará en la fecha mencionada, no existirá ejercicio de liquidación, sino que deberán presentar exclusivamente una declaración final en la que se reflejará el valor de mercado de sus activos como ingresos acumulables, y en la que se permitirá efectuar las deducciones autorizadas y reducir las pérdidas pendientes de amortizar.

Por otro lado, no obstante que el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta lo establece como una mera posibilidad, consideramos que las personas morales que en el ejercicio anterior al del cambio de su residencia al extranjero se hubiesen encontrado obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público registrado, continuarán estando obligadas a dictaminar los estados financieros correspondientes a su último ejercicio, en la medida en que se actualice cualquiera de las hipótesis establecidas en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, en virtud de que las hipótesis normativas cuya actualización detona la obligación de dictaminar los estados financieros resultan independientes a las establecidas para considerar liquidada una sociedad por virtud del cambio de su residencia fiscal al extranjero.

Acerca de los avisos que las personas morales se encuentran obligadas a presentar ante el RFC, en términos de lo analizado hasta ahora y conforme al artículo 25 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, parecería que las que cambian su residencia fiscal al extranjero están obligadas a presentar exclusivamente el de cambio de residencia fiscal, sin embargo, conforme a la Regla I.2.5.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente la obligación de presentarlo se tendrá por cumplida cuando se presenten los avisos de inicio de liquidación o de cancelación en el RFC por liquidación total del activo *"e incorporen en el testimonio notarial del acta de asamblea en la que conste el cambio de residencia que contenga los datos de inscripción ante el registro correspondiente".*

Derivado de lo anterior, consideramos pertinente desarrollar los términos en los que se deberán presentar los avisos mencionados anteriormente, a saber:[90] *(i) inicio de liquidación; (ii) cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por liquidación total del activo;* y *(iii) cambio de residencia fiscal.*

Al respecto, el aviso de inicio de liquidación se deberá presentar, conforme a la ficha de trámite 93/CFF del Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquel en que suceda el cambio de residencia fiscal y con no más de 2 meses de anticipación[91].

[90] Art. 25, frac. X, XIV y XVII, RCFF.

[91] Art. 26, frac. VII, RCFF.

Cabe mencionar que entre los requisitos establecidos para la presentación del aviso referido, se encuentra el testimonio notarial del acta de asamblea en la que conste el cambio de residencia debidamente inscrito ante el Registro Público del Comercio[92], y el original del documento que acredite la residencia fiscal en otro país.

Sobre el aviso de cancelación en el RFC por liquidación total del activo, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que el mismo se presentará conjuntamente con la declaración final del ejercicio de liquidación cuando este último tenga una duración menor a 3 meses, hipótesis que como hemos señalado el múltiples ocasiones, no se actualiza tratándose del cambio de residencia al extranjero de una persona moral.

No obstante lo anterior, la ficha de trámite 90/CFF del Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente establece que tratándose de cambio de residencia fiscal, se deberá presentar *"al momento en que la persona moral deje de ser residente en México, pero con no más de dos meses de anticipación"*, debiendo acompañar dicho aviso, al igual que el aviso de inicio de liquidación, del testimonio notarial del acta de asamblea en la que conste el cambio de residencia debidamente inscrito ante el Registro Público del Comercio[93], y del original del documento que acredite la residencia fiscal en otro país.

[92] Documento cuya presentación se dificultaría tratándose se personas morales residentes en México para efectos fiscales, pero constituidas conforme a la legislación de otro país.

[93] Se tiene por reproducida la crítica efectuada en la nota al pie anterior.

Finalmente, en términos del artículo 26, fracción XIV del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, *"el aviso de cambio de residencia fiscal deberá presentarse cuando las personas físicas y morales dejen de ser residentes en México a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal, y con no más de dos meses de anticipación."* Igualmente, mediante disposición de carácter administrativa se señala que las autoridades fiscales tendrán por presentado el aviso en comento una vez que el contribuyente haya presentado el aviso de cancelación en el RFC por liquidación total del activo[94].

Cabe mencionar que la presentación de los avisos referidos podría dificultarse tratándose de personas morales cuyo cambio de residencia al extranjero acontezca en fecha incierta, dada la imposibilidad de determinar con certeza las fechas a partir de las cuales iniciará el cómputo de los plazos establecidos para tales efectos[95].

[94] Regla II.2.4.1, RMF 2012.

[95] Es posible de identificar la problemática planteada en las personas morales constituidas conforme a legislación extranjera –conforme a la cual puede o no existir obligación de señalar expresamente el domicilio social en sus estatutos sociales o documento organizacional equivalente- que residen fiscalmente en nuestro país, y que espontáneamente cambian su sede de dirección efectiva al extranjero, abandonando la residencia fiscal Mexicana. En estos casos, tales personas morales podrían no estar obligadas a documentar dicho cambio mediante reforma a sus estatutos sociales, toda vez que puede argumentarse que se rigen conforme a la legislación del país en el que se constituyeron.

6.1.3 CRÍTICA

6.1.3.1. FALTA DE CERTEZA JURÍDICA

Según hemos comentado anteriormente, el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se debe interpretar, por lo que se refiere al efecto que produce el cambio de residencia al extranjero de personas morales, en el sentido de considerarlas liquidadas para los efectos establecidos en el ordenamiento mencionado, teniendo por enajenados a valor de mercado la totalidad de sus activos.

No obstante lo anterior, como también se ha señalado anteriormente, a fin de determinar si los efectos fiscales derivados de la liquidación de una persona moral le son aplicables a las que se consideran liquidadas en razón del cambio de su residencia, habrá que analizar cada uno de los mismos, a efecto de establecer si se actualiza cada una de las hipótesis normativas que les dan origen.

En todo caso, consideramos que la redacción actual del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto regula hipótesis completamente diferentes como son la liquidación de una persona moral y el cambio de su residencia fiscal al extranjero, dificulta una fácil interpretación al destinatario final de la norma: el contribuyente.

Esto es, la asimilación de los efectos fiscales que se producen con motivo de la liquidación a los que se producen con motivo del cambio de residencia fiscal al extranjero tiene como consecuencia la posible e incorrecta interpretación en el sentido de considerar que todos los efectos aplicables a la primera situación resultan

aplicables a la última, situación que como hemos señalado, no acontece.

Así las cosas, el caso que nos ocupa refleja un problema recurrente en nuestra legislación fiscal: la falta de sistematización de los ordenamientos jurídicos, que produce dificultades en su interpretación.

En otras palabras, existen numerosos ejemplos en la legislación fiscal en los que se regulan, en un mismo precepto, hipótesis normativas distintas cuyos efectos fiscales son también diferentes, situación que dificulta la interpretación y fácil entendimiento por parte de los contribuyentes –e incluso las autoridades-, entendidos éstos como destinatarios de las normas.

Ahora bien, por lo que se refiere a la presentación de los avisos de inicio de liquidación, cancelación en el RFC por liquidación total del activo, y cambio de residencia fiscal, como señalamos anteriormente, las personas morales constituidas conforme a legislación extranjera que no se encuentren obligadas a documentar en sus estatutos la ubicación de su domicilio social podrían encontrar dificultades para acreditar dicho cambio ante las autoridades fiscales, toda vez que no contarían con el testimonio notarial del acta de asamblea donde se acordó dicho cambio.

En el mismo sentido, reiterando la ausencia de un mecanismo a través del cual las personas morales que cambian su residencia fiscal al extranjero en fecha incierta se encuentren en posibilidades de cumplir puntualmente con la presentación de las declaraciones y

avisos mencionados, consideramos que dicha circunstancia afecta tanto a la persona moral que súbitamente cambie su residencia, como a las autoridades fiscales que se encontrarían dificultadas para probar el incumplimiento de las obligaciones a cargo de dicho contribuyente.

6.1.3.2. ANÁLISIS CONFORME A LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS

Los principios en materia tributaria consagrados en nuestra Constitución resultan aplicables a todos los tributos, con independencia de la finalidad que persigan los mismos. Así, impuestos cuya finalidad no es meramente recaudatoria ('*impuestos con fines extrafiscales*'), que buscan inhibir o fomentar ciertas conductas en los contribuyentes, no están exentos de la observancia de los principios consagrados en la Constitución. En consecuencia, aun considerando la liquidación ficta como un impuesto de salida, la misma debe cumplir con el principio de proporcionalidad y equidad.

Sobre el principio de proporcionalidad y equidad tributarias señala Rodríguez y Lobato: *"este principio, mal expresado por nuestro legislador, no es sino el principio de justicia de Adam Smith, conforme al cual los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica, que actualmente denominamos capacidad contributiva."*[96]

[96] *Op. Cit.,* pág. 44.

En forma distinta, el Poder Judicial de la Federación ha señalado que el principio de proporcionalidad[97] se encuentra reconocido tácitamente –haciendo referencia a la Ley del Impuesto sobre la Renta- en las deducciones autorizadas por el Poder Legislativo, pues las mismas salvaguardan la capacidad contributiva de los causantes, teniendo como consecuencia que ésta se identifique con su renta neta[98].

En el mismo sentido, señala *"las deducciones estructurales… son un signo negativo de capacidad contributiva, por lo que el legislador debe reconocer tal circunstancia en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria, a fin de que el impuesto resultante sea acorde a la capacidad de los causantes, esto es, gravando sólo el provecho o utilidad obtenida, con exclusión de los gastos y costos estrictamente necesarios para obtener el ingreso neto."*[99]

De las tesis anteriormente citadas se desprende que la capacidad económica real de los contribuyentes no se determina solamente en función de sus ingresos, sino en función de la renta que obtienen. En tal virtud, consideramos constitucional el hecho de que las personas morales que abandonan la residencia fiscal mexicana y,

[97] A diferencia de algunos tratadistas, nuestro sistema judicial tiende a considerar los principios de proporcionalidad y equidad en forma individual.

[98] "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL", visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, de Diciembre de 2009, pág. 108.

[99] "RENTA. EL REQUISITO DE DEDUCIBILIDAD POR CONCEPTO DEL IMPUESTO RELATIVO EN LA COMPRAVENTA DE AUTOMÓVILES USADOS, CONSISTENTE EN QUE EL PAGO SE EFECTÚE MEDIANTE CHEQUE NOMINATIVO, SÓLO ES EXIGIBLE TRATÁNDOSE DE LAS OBLIGACIONES QUE SE CUMPLAN CON LA ENTREGA DE UNA CANTIDAD "EN EFECTIVO" (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2001)." visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, de Marzo de 2010, pág. 3057.

en consecuencia, se consideren liquidadas y deban enterar el impuesto sobre la renta teniendo como base gravable el valor de mercado de la totalidad de sus activos, queden en posibilidades de efectuar las deducciones correspondientes al momento de presentar la declaración final del ejercicio de liquidación, toda vez que, como han sostenido nuestros tribunales, las deducciones permiten que la capacidad contributiva del contribuyente se vea reflejada.

Ahora bien, por lo que se refiere al principio de equidad, interpretado en el sentido de que las personas que se encuentran en el mismo supuesto de hecho deben recibir las mismas consecuencias de derecho[100], estimamos que la liquidación ficta de las personas morales se encuentra establecida dentro de los límites del mismo, toda vez que la hipótesis prevista en la norma –el cambio de residencia al extranjero- recibe las mismas consecuencias jurídicas en todos los casos.

De conformidad con los párrafos anteriores, estimamos que la liquidación ficta de las personas morales como efecto del cambio de su residencia fiscal al extranjero no resulta violatorio del principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, en tanto atribuye las mismas consecuencias de derecho a hipótesis idénticas.

[100] Interpretación sostenida por el Poder Judicial de la Federación, en la tesis jurisprudencial de rubro "IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL", visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, de Marzo de 2000, pág. 35, según la cual dicho principio exige que los contribuyentes que se ubican en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula.

No obstante lo anterior, asumiendo las finalidades extra fiscales de los impuestos de salida –prevenir la salida del capital-, sería deseable el establecimiento de medidas que atenuaran el impacto de dicho impuesto de salida a los contribuyentes que en forma posterior al cambio de su residencia fiscal constituyeran un establecimiento permanente en México, sobre el cual continuarían tributando por los ingresos atribuibles a éste.

6.1.3.3. MENOSCABO EN LA COMPETITIVIDAD DEL ESTADO MEXICANO

Por lo que se refiere a la liquidación ficta de las personas morales como efecto del cambio de su residencia fiscal, en los términos bajo los que se encuentra redactado, el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta podría dificultar la libre circulación de personas y capitales en virtud de la carga tributaria impuesta a las primeras con motivo del traslado de su residencia fiscal al extranjero, trayendo consigo un perjuicio económico potencial para nuestro país.

En efecto, la aplicación del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al igual que en numerosos casos a nivel internacional, en tanto *"genera una anticipación de pago de impuestos motivada por un cambio de residencia, puede disuadir el ejercicio de una libertad fundamental"*[101], y al mismo tiempo disuadir a las personas morales extranjeras de invertir mediante ciertos vehículos en nuestro país, generando inversión extranjera directa y propiciando su crecimiento

[101] *"La política de la Comisión Europea en materia de impuestos de salida"*, recuperado el 7 de junio de 2011 de la página web http://vlex.com/vid/60055822

económico, factor negativo a considerarse por nuestros legisladores dentro las siempre en boga ‘reformas estructurales’.

Al respecto, cabe hacer mención de que durante los últimos años han proliferado Estados –algunos de ellos ubicados en la región del Caribe-, en los que el tamaño de su economía los ha orillado a buscar nuevas fuentes de inversión extranjera, lo cual han conseguido mediante el establecimiento de condiciones tributarias favorables para las personas que optan por trasladar su residencia fiscal o recursos económicos a su territorio. Así las cosas, países como Barbados han dotado su sistema fiscal de flexibilidad buscando atraer personas morales que se establezcan u operen en el mismo y, paralelamente, han celebrado diversos acuerdos de intercambio de información en materia tributaria, con la finalidad de no ser considerados territorios de baja o nula imposición, representando cada vez mejores opciones para los inversionistas.

Lo anterior, en contraste con el establecimiento de impuestos de salida en otros Estados, resulta sin duda un factor a considerarse por parte del empresario inversionista al momento de llevar a cabo sus proyecciones económicas y planes de inversión. Así, las personas morales que consideren adquirir la residencia fiscal mexicana –sea voluntaria o involuntariamente- deberán analizar, entre otros factores, que su abandono en forma posterior implicará el entero del impuesto sobre la renta calculando la base gravable del mismo con base en el valor de mercado de la totalidad de sus activos, mas no exclusivamente los ubicados en nuestro país.

Ahora bien, al igual que nuestro país, diversos Estados en el mundo imponen impuestos de salida a las personas que, teniendo en ellos su residencia fiscal, optan por abandonarla, migrando a otro Estado en atención a un sinnúmero de causas.

Sin embargo, a diferencia de México, algunos Estados han establecido ciertas condiciones bajo las cuales opera la liquidación ficta de las personas morales como consecuencia del cambio de su residencia fiscal, entre las cuales se encuentran las siguientes: *(i)* que las personas morales que abandonen la residencia fiscal de un país, y la re-adopten nuevamente dentro de cierto plazo, acrediten el impuesto de salida que pagaron al abandonarla; *(ii)* que sólo se consideren enajenados los activos adquiridos durante cierto periodo de tiempo o los utilizados en el país cuya residencia se abandona; y *(iii)* el establecimiento de un límite superior sobre el valor de los activos que se consideran enajenados;[102] por citar algunas alternativas que creemos deberían ser analizadas por nuestros legisladores.

7. DERECHO COMPARADO.

Como resultado del fenómeno económico de la globalización, numerosas personas morales, en búsqueda de obtener mejores condiciones de operación, han cambiado su residencia fiscal a otros Estados.

[102] *EC law and exit tax: limits, future perspectives and contradictions", artículo recuperado el 8 de junio de 2011, de la página web: http://vlex.com/vid/60082146*

Según hemos señalado anteriormente, los cambios de residencia fiscal en comento dan lugar, bajo determinadas circunstancias, a la pérdida de la potestad tributaria del Estado de origen sobre dicha persona. En tal virtud, algunos Estados han establecido diversas figuras jurídico-económicas –como la liquidación ficta-, configurando materialmente lo que la doctrina tributaria internacional denomina *'exit taxes' (impuestos de salida)*, buscando evitar la migración de las personas morales que de otra manera representarían ingresos para solventar el gasto público del Estado.

No obsta a lo anterior reconocer que las políticas económicas que cada Estado persigue resultan condicionantes para el establecimiento o abrogación de impuestos de salida. Esto es, será más fácil encontrar impuestos de salida en ordenamientos jurídicos de Estados considerados receptores de capitales, quienes buscarán retener la inversión extranjera en su economía, que en Estados exportadores de capital, quienes tenderán a buscar el aprovechamiento de los rendimientos que sus capitales podrían generar en otros territorios.

Así por ejemplo, las políticas económicas y fiscales de la Unión Europea facilitan la libre circulación de capitales entre los Estados que la conforman, mientras que algunos países latinoamericanos han establecido diversas normas que dificultan la salida de capitales de sus territorios, entre las que se encuentran los impuestos de salida, también denominados *'exit taxes',* en consideración de la inexistencia de unidad económico-política alguna.

7.1. IMPUESTOS DE SALIDA *("EXIT TAXES")*

Para efectos del presente trabajo, por *'impuestos de salida'* entenderemos aquellas contribuciones establecidas por cada Estado a las personas, tanto físicas como morales, que deciden trasladar su residencia fiscal a otro Estado.

Las razones por las cuales se introducen en el ordenamiento jurídico son principalmente: *(i)* la lucha contra la elusión fiscal y migraciones por motivos fiscales; *(ii)* la preservación de la inversión extranjera; *(iii)* garantizar que sea gravada cada renta que se haya producido en el momento en que el contribuyente era residente de un Estado determinado; y *(iv)* en el caso mexicano, entre otras razones, garantizar las facultades de comprobación de las autoridades fiscales[103].

---

[103] En efecto, la exposición de motivos de la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente a partir del 2002), señala:

> *"Se ha observado que en ocasiones las personas morales residentes en México, cambian su residencia para efectos fiscales con el objeto de evadir el pago del impuesto sobre la renta, ya que con esta maniobra transfieren la fuente de riqueza a otros países, lo que provoca que el Fisco Federal pierda recaudación que legalmente le corresponde.*
>
> *En este sentido y con el fin de evitar maniobras tendientes a evadir el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, se propone a esa Soberanía establecer que se considera que existe liquidación de la persona moral residente en México, cuando ésta deje de ser residente en el país para efectos fiscales.*
>
> *Para ello, se propone en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, obligar a las personas morales que cambien su residencia a calcular el impuesto que corresponda derivado de considerar que existe una liquidación, debiendo incluir en la base los activos del establecimiento ubicado en el extranjero y considerar como valor de los mismos el de mercado a la fecha en que se efectúe el cambio de residencia o bien, el valor de avalúo cuando se desconozca el valor de mercado.*
>
> *Con esta medida se evitará la transferencia de ingresos al extranjero que se generaron en fuente de riqueza en el país y cuyo gravamen legalmente le corresponde al Fisco Federal."*

Según se desprende de la cita anterior, se estableció la liquidación ficta como mecanismo de disuasión a las maniobras tendientes a la evasión fiscal.

Ahora bien, en vista de las diferencias y similitudes existentes entre los diversos sistemas jurídicos vigentes, y de que el estudio de las diferencias entre los mismos rebasa el alcance del presente trabajo, a continuación citaremos algunos de los casos más interesantes que se han presentado tanto en el continente europeo, como en Latinoamérica, así como diversos comentarios respecto de los mismos.

7.1.1. UNIÓN EUROPEA

En atención a las características político-económicas de la Unión Europea, en la que un conjunto de Estados ha formado un ente similar a lo que conocemos bajo el nombre "federación", donde cada uno de los mismos ha conservado su potestad tributaria,[104] y en la que sus habitantes gozan del derecho de libre traslado, parecería del todo ilógico encontrarnos con impuestos de salida establecidos a cargo de las personas que trasladan su residencia fiscal a otro Estado miembro.

No obstante lo anterior, la conservación de los Estados de su potestad tributaria –aún restringida mediante directrices establecidas por el Parlamento-, acertadamente ligada al concepto de soberanía nacional desde el punto de vista doctrinal, ha traído consigo ciertos problemas de doble imposición, así como de

---

[104] Al respecto, el artículo denominado "*La política de la Comisión Europea en materia de impuestos de salida"*, recuperado el 7 de junio de 2011 de la página web http://vlex.com/vid/60055822, señala que *"contrariamente a la armonización –que se caracteriza por el hecho de que las normativas nacionales se sustituyen por un cuerpo legislativo a nivel europeo-, la coordinación deja las legislaciones intactas a nivel nacional –a condición de que sean compatibles con el Derecho Comunitario- pero persigue el objetivo de hacer que dichas normativas nacionales sean compatibles entre sí."*

disparidad en el tratamiento que recibe una persona moral en un Estado respecto de la que recibe en otro, dando lugar a múltiples litigios emprendidos por los afectados.[105]

Así las cosas, *"la problemática de los 'exit taxes' en Derecho Tributario está íntimamente conectado (sic) a la libertad de circulación de los factores de producción: libertad de salida y libertad de entrada"*[106], la cual se encuentra establecida en la Constitución Europea[107], y misma que ha sido defendida en los tribunales competentes dicha Comunidad. Igualmente, la libertad de establecimiento implica el derecho a adquirir la totalidad de las

[105] Al respecto, el artículo citado en la nota anterior señala: *"Muy frecuentemente el Tribunal de Justicia considera contrarias al derecho comunitario medidas que se han adoptado para proteger las bases imponibles nacionales…"*

[106] *Exit Taxes,* artículo recuperado el 7 de junio de 2011, de la página web http://vlex.com/vid/60055838

[107] En efecto, el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, antes 43, y el artículo 54, antes 48, del mismo ordenamiento, establecen lo siguiente:

> ***"Artículo 49.-*** *En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro.*
>
> *Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.*
>
> *La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales."* (Énfasis añadido)
>
> ***"Artículo 54.-*** *Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros.*
>
> *Por sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo."*
>
> (Énfasis añadido)

participaciones en una sociedad y, en otros casos, la libertad en la circulación de los capitales, lo cual tiene como consecuencia que los Estados, en teoría, no deberían crear –ni mantener vigentes- impedimentos u obstáculos a los ciudadanos residentes de los mismos que deseasen transferir su residencia a otro Estado miembro diferente del de su origen. Lo anterior resulta aplicable a las personas morales, ya que éstas se equiparan a las personas físicas, de conformidad con el artículo 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, previamente transcrito[108].

En efecto, como se afirma en la decisión TERHOEVE, de 26 de enero de 1999, C-18/9515, *"las disposiciones que impidan a un ciudadano de un Estado Miembro abandonar el país de origen para ejercer su derecho de libre circulación, o que lo disuadan de hacerlo, constituyen por lo tanto obstáculos interpuestos a tal libertad aunque se apliquen independientemente de la ciudadanía de los trabajadores interesados."*[109] Por otro lado, *"la libertad de prestación de servicios se obstaculiza por la aplicación de una legislación nacional que tenga por efecto hacer la prestación de servicios entre Estados Miembros más difícil que la prestación de servicios puramente interna en un Estado Miembro."*[110]

Más aún, *"según lo afirmado por la Comisión Europea (COM (2006) 825, última parte), la libertad de establecimiento implica también la no imposición en el caso de transferencia de bienes a un*

[108] *Exit Taxes,* artículo recuperado el 7 de junio de 2011, de la página web http://vlex.com/vid/60055838

[109] *Idem*.

[110] *Idem*.

establecimiento permanente situado en otro Estado Miembro, evitándose en cualquier caso un tratamiento diverso respecto al que se tendría en la situación de transmisión interna, admitiendo la Comisión no obstante, por vía alternativa, una imposición diferida o el pago."[111] Lo anterior, considerando que en las situaciones domésticas, las rentas se gravan en el momento en que se obtienen.

Derivado de las consideraciones anteriores, podemos concluir que la política en materia fiscal de la Unión Europea prohíbe la imposición de salida sobre 'plusvalías latentes' –exclusivamente tratándose de imposición por traslados entre Estados Miembros, y a la luz de la interpretación de los principios consagrados en el Tratado para el Funcionamiento de la Unión Europea-, y en todo caso, las sujeta al pago de contribuciones en el momento en que dichas 'plusvalías' se obtengan efectivamente.

Lo anterior encuentra sustento en numerosos casos resueltos por los tribunales competentes de la Unión Europea, entre los que destacan el de *Lasteyrie du Saillant* y el *N*, a los cuales nos referiremos posteriormente.

En todo caso, existe todo un esfuerzo por parte de la Unión Europea con la finalidad de coordinar sus políticas en materia de impuestos de salida, sin embargo los resultados del mismo hoy en día no son vinculantes, y no abordan el tema del momento en que

[111] *Idem*.

es posible recaudar dichos impuestos, es decir, su época de pago[112].

Con independencia de lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha resuelto que la aplicación –recaudación- de impuestos de salida no puede producirse con anterioridad a la que hubiera correspondido en caso de que los activos transferidos hubieren permanecido en el territorio de salida, lo cual normalmente coincide con el momento en que se dispone efectivamente de los activos.[113]

7.1.1.1. CASO *LASTEYRIE DU SAILLANT*

Buscando luchar contra la migración de contribuyentes que deseaban evitar el gravamen de las plusvalías en la transmisión de valores inmobiliarios y al Impuesto de Solidaridad sobre la Fortuna, el Parlamento Francés adoptó un mecanismo disuasorio, consistente en *"la imposición de las plusvalías latentes generadas por los valores mobiliarios cuando los contribuyentes personas físicas trasladan su domicilio fiscal fuera del país."*[114]

Eventualmente afectado por las medidas mencionadas, Hughes de Lasteyrie du Saillant promovió diversos recursos en contra de las mismas, llegando el caso hasta el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

---

[112] *La política de la Comisión Europea en materia de impuestos de salida*, recuperado el 7 de junio de 2011 de la página web http://vlex.com/vid/60055822

[113] *Idem.*

[114] *Idem*.

La cuestión planteada ante dicho Tribunal era *"si el sometimiento a gravamen de las plusvalías latentes por el mero hecho del traslado del domicilio del contribuyente fuera de Francia era compatible con el principio de libertad de establecimiento."*[115]

Al respecto, "*el Tribunal consideró que la normativa francesa restringía el derecho a la libertad de establecimiento, ya que producía un fuerte efecto disuasorio sobre los contribuyentes que quisieran establecerse en otro Estado, puesto que estaban sujetos en Francia, por el traslado de su residencia fuera del territorio francés, a un impuesto sobre una renta aún no realizada y, por lo tanto, a un trato de desventaja respecto de quienes mantenían su residencia en Francia (a quienes no se les gravaba por plusvalías latentes). De la sentencia se pueden extraer conclusiones de tipo general: gravar a los residentes con arreglo al momento de realización y, si abandonan el país, según el principio de devengo supone una diferencia de trato que constituye un obstáculo a la libre circulación."*[116]

Así las cosas, los Estados miembros de la Unión Europea se encuentran imposibilitadas para establecer gravámenes cuyo efecto sea obstaculizar desproporcionadamente la libre circulación; y los traslados transfronterizos no deben ser tratados de una forma menos favorable que los traslados domésticos.

[115] *Idem*.

[116] *Idem*.

7.1.1.2. CASO *N*

El *Caso N* se refiere al tratamiento que recibieron los accionistas de una sociedad que migraron su residencia a otro Estado. En este caso, el Tribunal de Justicia confirmó que *"preservar la repartición del poder impositivo entre los Estados Miembros es un objetivo legítimo y que se atiene al principio de territorialidad fiscal (…) la distribución de la potestad tributaria entre los Estados está vinculada al propósito de eliminar la doble imposición dentro de la Comunidad. Es decir, un Estado Miembro puede gravar la renta generada en el periodo en que el contribuyente era residente en ese Estado Miembro, pero también ha de garantizar que se tendrá en consideración todo decremento de valor sucesivo al traslado de residencia al otro Estado Miembro."*[117]

Con esta finalidad, los Estados miembros pueden solicitar una declaración fiscal al momento del traslado a fin de contar con bases para el cálculo del impuesto, con la condición de no determinar gravámenes inmediatos, lo cual se logra mediante el diferimiento del pago hasta en tanto se enajenen los activos –en este caso acciones- de que se trate.

Sirve de sustento a lo anterior, que *"algunos comentaristas han sugerido que un Estado Miembro debería abstenerse de comprobar los impuestos debidos en el momento de la declaración, ya que una medida más proporcionada sería diferir dicha comprobación al momento de la efectiva transmisión. Esto evitaría una diferencia temporal con situaciones internas comparables y permitiría al Estado de salida tener en cuenta plenamente las circunstancias*

[117] *Idem*.

personales del contribuyente y los tipos de gravamen del impuesto aplicables en el momento de la transición."[118]

Respecto de ambos casos comentados, no nos pasa desapercibido el hecho de que las resoluciones en análisis fueron dictadas en relación con hipótesis diseñadas para y actualizadas por personas físicas. Sin embargo, consideramos que aun y cuando los razonamientos resultan aplicables aún tratándose de personas morales, se deben considerar circunstancias ajenas al ámbito jurídico que influyen en la conformación y composición de los tributos, como son las características geo-políticas de los estados que ejercen la potestad tributaria.

De esta forma, estimamos que el establecimiento de impuestos de salida deberá ponderarse a la luz de las características de la economía en la que se buscan implementar.

7.1.2. LATINOAMÉRICA

Los países latinoamericanos, en tanto se encuentran en desarrollo y dotados de mercados atractivos para los inversionistas, se ubican dentro de los receptores de capital –en contraposición a los países exportadores de capital-.

En consideración de sus características económicas –y demográficas en algunos casos-, algunos países han establecido

[118] *"La política de la Comisión Europea en materia de impuestos de salida"*, recuperado el 7 de junio de 2011 de la página web http://vlex.com/vid/60055822

normas que buscan desalentar la salida de capitales –tanto inversión extranjera como nacional-, fomentando el establecimiento de medidas que en algunos casos dificultan la libre circulación de los capitales.

Más aún, con independencia de la identidad cultural que nuestro país tiene con los países latinoamericanos como miembro de dicha región, las similitudes existentes entre sus economías y sistemas jurídicos nos obliga a llevar a cabo una comparación meramente referencial a fin de señalar las diferencias y semejanzas existentes en el trato establecido para las personas morales que cambian su residencia fiscal al extranjero.

Así, en virtud de que un estudio pormenorizado de los sistemas tributarios de cada uno de los países latinoamericanos escaparía por mucho el alcance y finalidad del presente trabajo, a continuación haremos una breve referencia al tratamiento que recibe el cambio de residencia bajo los sistemas tributarios de las naciones que consideramos más representativas de la región en cuestión, a saber: Argentina y Chile.

7.1.2.1. ARGENTINA[119]

Conforme a la Ley de Impuesto a las Ganancias,[120] en forma similar a nuestro país, se consideran residentes en Argentina a las personas de existencia visible, independientemente de su

[119] "Corporate Taxes in Argentina", en PwC, Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2010/11, ed. PwC, 2010, pág. 26.

[120] Equivalente de la LISR.

nacionalidad, en la medida en que "cuenten con una intención de permanencia habitual" en Argentina.[121]

A diferencia del sistema jurídico tributario mexicano, el argentino regula expresamente las causales que originan la pérdida de su residencia fiscal:

> ***"Artículo 120.-*** *Las personas de existencia visible que revistan la condición de residentes en el país, la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones o cuando, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un periodo de doce (12) meses…*

[121] En efecto, el artículo 119 del ordenamiento extranjero mencionado establece:

> ***"Artículo 119.*** *A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1°, se consideran residentes en el país:*
>
> *a) Las personas de existencia visible de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120.*
>
> *b) Las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones, durante un periodo de 12 DOCE (12) meses, supuesto en el que las ausencias temporarias que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación, no interrumpirán la continuidad en la permanencia.*
>
> *No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, las personas que no hubieren obtenido la residencia permanente en el país y cuya estadía en el mismo obedezca a causas que no impliquen una intención de permanencia habitual, podrán acreditar las razones que la motivaron en el plazo forma y condiciones que establezca la reglamentación.*
>
> *……"* (Énfasis añadido)

En el supuesto de permanencia continuada en el exterior al que se refiere el párrafo anterior, las personas que se encuentren ausentes del país por causas que no impliquen la intención de permanecer en el extranjero de manera habitual, podrán acreditar dicha circunstancia en el plazo, forma y condiciones que establezca la reglamentación.

……" (Énfasis añadido)

Respecto de los efectos fiscales que trae consigo la pérdida de la condición de residente, cuando la misma acontezca en forma anterior a la fecha en que las personas abandonen el país[122], éstas deberán acreditar la condición de residente fiscal en el Estado al que se hubieren dirigido, así como el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las ganancias de fuente argentina y extranjera[123].

En caso de que la pérdida de la residencia aconteciera en forma posterior a la fecha en que las personas morales se hubiesen ausentado del país, la acreditación concerniente a esa pérdida y a las causas que la determinaron, así como la relativa al cumplimiento de las obligaciones referidas en el párrafo anterior, deberán efectuarse en el consulado argentino que corresponda.

[122] Hipótesis similar al cambio de residencia al extranjero en fecha cierta al que nos hemos referido anteriormente.

[123] Art. 122, Ley de Impuesto a las Ganancias.

Así las cosas, del análisis del ordenamiento extranjero mencionado cabe concluir que no contempla disposición alguna conforme a la cual las personas que cambien su residencia al extranjero deban calcular y enterar el impuesto a las ganancias considerando para tales efectos el valor de mercado de la totalidad de los activos con los que cuenten, ni disposiciones que atribuyan a las mismas los efectos propios de una liquidación. Lo anterior no implica, sin embargo, que Argentina no establezca mecanismos diferentes para fomentar y controlar la inversión extranjera que recibe del extranjero y desalentar su salida, tema que escapa del alcance del presente trabajo.

7.1.2.2. CHILE[124]

En términos de la legislación fiscal chilena,[125] se consideran residentes a las personas morales constituidas conforme a la legislación y domiciliadas en Chile.

No obstante no existe una disposición expresa que establezca las consecuencias jurídico-tributarias del cambio de residencia al extranjero de una persona moral, la Ley sobre Impuesto a la Renta sí establece las consecuencias fiscales aplicables a los contribuyentes que ponen fin a su giro, a saber:

[124] *Corporate Taxes in Chile"*, en PwC, *Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2010/11,* ed. PwC, 2010, pág. 235.

[125] Ley sobre el Impuesto a la Renta, en relación con el Código Tributario.

"Artículo 38 bis.- *Los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, que pongan término a su giro, deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades determinadas a esa fecha, en la forma prevista en el artículo 14, letra A), número 3º, c), o en el inciso segundo del artículo 14 bis, según corresponda, incluyendo las del ejercicio.*

Dichos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto de 35%, el cual tendrá el carácter de único de esta ley respecto de la empresa, empresario, socio o accionista, no siendo aplicable a ellas lo dispuesto en el número 3º del artículo 54. No se aplicará este impuesto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los socios o accionistas que sean personas jurídicas, la cual deberá considerarse retirada o distribuida a dichos socios a la fecha del término de giro.

No obstante, el empresario, socio o accionista, podrá optar por declarar las rentas o cantidades referidas, como afectas al impuesto global complementario del año del término de giro…

……" (Énfasis añadido)

Ante la falta de norma expresa que prevea que el cambio de residencia al extranjero de las personas morales recibe el

tratamiento establecido para aquellas que ponen fin a su giro, estimamos que dicho tratamiento no resulta aplicable a las mismas.

En consecuencia, consideramos que el cambio de residencia al extranjero de las personas morales residentes para efectos fiscales en Chile no actualiza *per se* hipótesis de liquidación alguna, ni supuestos de causación del Impuesto a la Renta chileno.

8. PROPUESTAS

Una vez planteadas las dificultades que conlleva la redacción vigente del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por cuanto establece la figura de la liquidación ficta, nos permitimos comentar las siguientes propuestas para modificar el tratamiento de la figura en comento, mismas que podrían solucionar o simplemente mitigar algunos de los problemas señalados en el presente trabajo.

8.1 DEROGACIÓN DEL IMPUESTO DE SALIDA ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 12 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Conforme a esta propuesta, quizá la más ambiciosa, se plantea la reforma del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, derogando la liquidación ficta establecida en sus párrafos segundo y tercero.

Así, de conformidad con las críticas vertidas en el apartado correspondiente, se evitaría toda controversia respecto de la incertidumbre jurídica generada y se colocaría a México dentro del grupo de países en los que la salida de capitales no se encuentra

gravada, situación que a decir de algunos fomentaría la competitividad en materia económica de nuestro país:

> *"…mientras que algunos Estados no gravan los recursos de las personas al momento en que cambian su residencia (por ejemplo, Italia, España, Portugal y Francia, quien particularmente se vio obligada a eliminar los impuestos de salida a raíz del caso Hugues du Lasteyrie), muchos otros sí establecen impuestos de salida."*[126]

Al respecto, cabe mencionar que si bien la propuesta aportaría en el terreno de la certidumbre jurídica, no la compartimos en virtud de que el contexto bajo el cual se plantea resulta completamente diferente al de la economía nacional.

Esto es, la libre circulación de capitales –entendida desde el punto de vista tributario- tiene un efecto diferente en países que constituyen un bloque económico –como la Unión Europea- que en países que no lo son, pues aquéllos en su conjunto persiguen finalidades económicamente distintas (i.e. la integración) a las perseguidas por los últimos.

---

[126] Traducción libre del artículo: *"EC law and exit tax: limits, future perspectives and contradictions"*, recuperado el 8 de junio de 2011, de la página web: http://vlex.com/vid/60082146.

Mención especial merece que el artículo citado tiene por objeto criticar el establecimiento de impuestos de salida que limitan y condicionan el libre flujo de capitales entre los países que integran la Unión Europea, cuyas condiciones –como hemos señalado anteriormente- distan de las disponibles en la economía de los países tercermundistas en desarrollo, receptores de capital.

Derivado de lo anterior, estimamos que la derogación por completo de los impuestos de salida de nuestro sistema jurídico tendría efectos perjudiciales para nuestra economía, pues si bien seríamos atractivos al capital, éste abandonaría el país con la misma facilidad con la que ingresó en un primer momento –capital golondrina[127]-, situación que no se traduciría en beneficios para México, al no existir barreras que dificulten la salida de capitales y que, por el contrario, incentiven el desarrollo de la economía.

8.2 DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO

Partiendo de la hipótesis que considera necesario el establecimiento de impuestos de salida, diversos Estados los han establecido, con la salvedad de que dichos impuestos no son cobrados al contribuyente al momento en que abandona la residencia fiscal, sino hasta el momento en que efectivamente enajena sus activos en el extranjero.

En efecto, existen diversos Estados que si bien consideran como efectuada una enajenación de activos inmediatamente antes del traslado, han establecido mecanismos conforme a los cuales reconocen los impuestos recaudados por el nuevo Estado sobre las mismas rentas.

Al respecto, se ha señalado lo siguiente:[128]

[127] Por capitales golondrina se entienden aquellos que llegan a un país por corto tiempo, aprovechan las altas tasas de rentabilidad y, agotadas éstas, abandonan el país.

[128] Traducción libre del artículo: *"EC law and exit tax: limits, future perspectives and contradictions"*, recuperado el 8 de junio de 2011, de la página web: http://vlex.com/vid/60082146.

> *"… el diferimiento del gravamen al momento de percepción efectiva de los rendimientos debe ser la única forma en que el Estado debe gravar los ingresos obtenidos durante el periodo de residencia de un individuo. Los gravámenes sobre los ingresos antes de su percepción efectiva resultan irracionales, toda vez que no se establecen sino sobre ingresos futuros que de otra forma serían gravados por el nuevo Estado. En virtud de lo anterior dichos ingresos deberían gravarse por el Estado de salida únicamente cuando fuesen efectivamente percibidos."*

Ahora bien, *"aunque la concesión de un diferimiento incondicional puede resolver de manera inmediata la diferencia de trato entre las situaciones domésticas y transfronterizas, y así lograr que las normas nacionales sean congruentes con el Tratado*[129]*, ello no garantiza de por sí que los impuestos de salida sean idóneos para percibir los impuestos que corresponden en el momento de la realización efectiva del beneficio"*[130], y agregamos, ni tampoco garantizan que el Estado que los impone no se encuentre en una posición poco competitiva frente a los demás, sobre la cual nos hemos pronunciado en la propuesta anterior.

Ante la posibilidad de diferir el cobro del impuesto, surge de inmediato la problemática relacionada con el establecimiento de mecanismos de cobro a través de los cuales un Estado, sin

[129] Tratado de la Unión Europea.

[130] *"La política de la Comisión Europea en materia de impuestos de salida"*, recuperado el 7 de junio de 2011 de la página web http://vlex.com/vid/60055822

posibilidad de ejercer su facultad económico-coactiva sobre las personas morales que no se encuentran más en su territorio en virtud del principio de soberanía nacional, podrá hacer efectivo su crédito fiscal sobre las mismas.

Al respecto, cabe señalar que a fin de encontrarse en posibilidades de exigir el pago de un crédito fiscal por cuenta de otro Estado, se deberán delegar las facultades económico coactivas del 'Estado acreedor', acto jurídico cuyo análisis de constitucionalidad y legalidad escapa del presente trabajo. Además, considerando los gastos y la logística multinacional que conllevaría la ejecución de un crédito fiscal de esta naturaleza, estimamos complicada la asistencia en su cobro.

En efecto, se ha señalado que *"el diferimiento en el pago del impuesto requerirá de la celebración de instrumentos internacionales que permitan su cobro con posterioridad."*[131]

Más aún, asumiendo que fuere plausible, el diferimiento hasta el momento de la efectiva transmisión de los bienes no es el único enfoque posible y algunos tipos de activos pueden requerir un tratamiento distinto. Algunos tipos de activos, utilizados o creados por las personas morales, no están destinados para su venta, sino que son aprovechados por la propia persona moral o acaban perdiendo completamente su valor.

[131] *Idem.*

No obstante lo anterior, resulta importante mencionar que la propuesta del diferimiento de las plusvalías latentes admite ciertas variables, las cuales incluyen, entre otros, los siguientes temas:[132]

(a) Posibilidad de repartir los derechos de imposición de los Estados sobre las plusvalías;

(b) Consideraciones sobre la depreciación de los activos (aceleración y deceleración);

(c) Posibilidad de limitar la base gravable del impuesto de salida al valor de mercado de los activos efectivamente transferidos al extranjero, excluyendo a los que quedan sujetos a un establecimiento permanente, pues sobre éstos no se justifica dicho gravamen, en virtud de que continúan estando sujetos a la potestad tributaria del Estado;

(d) Recaudación de plusvalías latentes, determinadas al momento del cambio de residencia, cuya recaudación se difiera conforme al momento en que se hubiere producido de no haber acontecido dicho cambio; y

(e) Imposición inmediata sólo cuando los activos se trasladen a un tercer Estado. En este caso se requeriría del establecimiento de obligaciones fiscales formales de información –mediante tratado para el intercambio de

[132] Propuestas tomadas del artículo mencionado en la nota anterior.

información-, a fin de estar en posibilidades de exigir el impuesto.

Derivado de lo anterior, sobre la presente propuesta cabe mencionar que no obstante que resulta atractiva desde un primer acercamiento, el hecho de que a la fecha del presente trabajo México no haya celebrado instrumentos internacionales por virtud de los cuales pueda cobrar impuestos cuyo pago se difiera resulta un impedimento para su implementación.

Lo anterior, en virtud de que una vez abandonada la residencia fiscal mexicana, nuestras autoridades fiscales no contarán con garantías suficientes sobre la efectividad de las autoridades fiscales extranjeras para cobrar los impuestos diferidos de los que México sea acreedor, y por otro lado, podrían suscitarse múltiples conflictos internacionales respecto del destino de los impuestos que se llegare a recaudar.

Ahora bien, respecto de las opiniones doctrinales transcritas cuyos autores se han pronunciado a favor del diferimiento del impuesto cabe mencionar que fueron emitidas con base en análisis llevados a cabo sobre casos acontecidos en la Unión Europea, cuyas realidades económicas y políticas resultan diferentes a las de nuestro país.

Así las cosas, considerando el estado que guarda nuestra legislación, la propuesta de diferir el impuesto al momento en que los activos de la persona moral sean efectivamente enajenados resulta inviable.

8.3 Modificación en la redacción del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, eliminando de la misma la expresión 'liquidación'

Según se mencionó en su oportunidad, resulta desafortunada la inclusión de la frase *"se entenderá que una persona moral residente en México se liquida"* en el precepto citado, teniendo como contexto el abandono de la residencia fiscal mexicana, toda vez que genera incertidumbre acerca de si los efectos fiscales aplicables bajo la Ley del Impuesto sobre la Renta a las personas morales que se liquidan resultan igualmente aplicables a las que exclusivamente cambian su residencia al extranjero.

A fin de sortear el problema planteado, y una vez establecido que las propuestas anteriores no resultan aplicables al caso mexicano, estimamos que el legislador podría eliminar la frase mencionada, estableciendo únicamente que ante el abandono de la residencia fiscal mexicana, las personas –tanto físicas como morales, pues no encontramos motivos que expliquen el trato inequitativo-, deberán acumular a sus demás ingresos el valor de mercado de la totalidad de sus activos y podrán deducir el valor por redimir a ese momento de dichas inversiones en la declaración del último ejercicio.

Bajo esta propuesta, el legislador deberá redactar el artículo citado en forma tal que resulte claro para los contribuyentes cuáles son las obligaciones a cargo de aquellos que cambian su residencia fiscal al extranjero, sin limitarse a señalar que *"se entenderá que se liquidan"*.

Así, la redacción del precepto en cuestión deberá establecer en forma clara que las personas morales que dejen de ser residentes en México para efectos fiscales en los términos del Código Fiscal de la Federación, o conforme a lo previsto en un tratado para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta, considerarán enajenados conforme a valor de mercado todos los activos de los que sean propietarias –con independencia del lugar donde se localicen- al momento en que acontezca dicho cambio.

Más aún, la disposición deberá establecer en forma expresa que la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al último ejercicio de las personas morales que cambian su residencia fiscal al extranjero deberá ver reflejado como ingreso acumulable el valor de mercado de la totalidad de los activos, del que se podrá deducir el valor por redimir a ese momento de dichas inversiones.

Por lo que se refiere al contenido de las obligaciones formales, se deberá indicar –sea mediante disposición legal, reglamentaria, o administrativa, según corresponda- lo siguiente:

(a) El plazo con el que la persona moral contará para presentar su declaración final, respecto del que estimamos razonable que dicha persona moral presente tal declaración dentro del mes siguiente a la fecha en que abandona la residencia fiscal mexicana;[133]

[133] En virtud del principio de reserva de ley, el plazo (época de pago) deberá establecerse en la LISR.

(b) Los medios a través de los cuales se deberá presentar la declaración final mencionada, dentro de los cuales estimamos conveniente que se encuentre la vía electrónica, haciendo uso de la firma electrónica avanzada del contribuyente y de su representante legal.

A este respecto, con la finalidad de evitar la evasión de responsabilidades de la persona física que funja como representante legal de la persona moral una vez que ésta haya abandonado la residencia fiscal mexicana, dada la responsabilidad solidaria que opera en este caso, estimamos conveniente que conste la aceptación de la misma –mediante Firma Electrónica Avanzada o autógrafa-.

(c) El aviso que la persona moral deberá presentar ante el Registro Federal de Contribuyentes con motivo de su cambio de residencia al extranjero *("aviso de cambio de residencia fiscal")*, como único aviso que deberá presentar, el cual estimamos razonable que se presente dentro de los 2 meses anteriores a la fecha en la que acontezca el cambio y con al menos 15 días de anticipación a esa fecha. El aviso en cuestión se deberá acompañar de las pruebas documentales que indiquen dicho cambio (i.e. en el caso de personas morales constituidas conforme a la legislación mexicana, el acta de asamblea o la sesión del consejo de administración en la que conste la decisión de cambiar de residencia al extranjero).

Derivado de lo anterior, con la finalidad de contribuir a una mejor sistematización jurídica de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sugerimos que los efectos aplicables a las personas morales que cambian su residencia al extranjero no formen más parte del artículo 12 de la misma, sino que por el contrario, se incorpore un artículo 12-A al ordenamiento en cuestión, cuyo contenido hemos desarrollado en los párrafos anteriores.

9. CONCLUSIONES

En consideración de los argumentos vertidos en el presente trabajo, a la luz de los objetivos planteados inicialmente, concluimos lo siguiente:

PRIMERA. La redacción del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de las disposiciones relacionadas es compleja e incompleta, por lo que dificulta la comprensión de sus destinatarios, situación que da lugar a interpretaciones abusivas tanto de las autoridades fiscales, como de los contribuyentes que buscan eludir o evadir el impuesto referido;

SEGUNDA. Con independencia de su regulación incompleta, la liquidación ficta de las personas morales como efecto del cambio de su residencia fiscal no viola los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

TERCERA. Se debe eliminar la frase *"se entenderá que una persona moral residente en México se liquida"* de la redacción vigente del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta;

CUARTA. La liquidación ficta de las personas morales, entendida como impuesto de salida, si bien puede implicar desventajas competitivas para la economía de nuestro país, resulta un medio eficaz tanto para proteger la salida de capitales de nuestra economía, como para determinar la composición de la misma por lo que se refiere a las características del capital del que se conforma;

QUINTA. El impuesto de salida debe cobrarse conjuntamente con el impuesto del último ejercicio, para el cual debe preverse que se deberán acumular a los demás ingresos el valor de mercado de la totalidad de los activos de la persona moral y podrán deducir el valor por redimir a ese momento de dichas inversiones; y

SEXTA. El efecto fiscal del cambio de residencia al extranjero de las personas morales debe regularse en un precepto específico diverso al artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

BIBLIOGRAFÍA

1. FUENTES BIBLIOGRÁFICAS CONSULTADAS

Acosta Romero, Miguel, et.al., *Tratado de Sociedades Mercantiles con énfasis en la Sociedad Anónima*, ed. Porrúa, México, 2004.

Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, ed. Oxford University Press, México, 2010.

Arilla Vila, Manuel, *Derecho fiscal y económico de la empresa: Manual de aplicación*, ed. Cárdenas, México, 1981

Arrioja Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, ed. Themis, México, 1986.

Boeta Vega, Alejandro, *Derecho fiscal, primer curso: Preguntas y respuestas: Teoría general de los impuestos y código fiscal*, ed. Ediciones Contables y Administrativas, México, 1991.

Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, ed. Themis, México, 1995.

Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, ed. Oxford University Press, México, 2008.

Carrasco Iriarte, Hugo, *Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria*, ed. Themis, México, 1987.

Couzin, Robert, *Corporate Residence and International Taxation,* ed. International Bureau of Fiscal Documentation, The Netherlands, 2002.

De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, ed. Porrúa, México, 1976.

Dublán, Manuel, *Derecho Fiscal*, ed. Porrúa, México, 1975.

Enciclopedia Jurídica Mexicana, editada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, ed. Porrúa, México, 2002.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, ed. McGraw-Hill, México, 1998.

García Rendón, Manuel, *Sociedades Mercantiles*, ed. Oxford University Press, México, 1999.

Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, ed. Depalma, Buenos Aires, 1962.

Jarach, Dino*, Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1957.

Jarach, Dino, *El Hecho Imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo*, ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.

López Padilla, Agustín, *Exposición Práctica y Comentada de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, ed. Trillas, México.

Mantilla Molina, Roberto L., *Derecho Mercantil*, ed. Porrúa, México, 1993.

Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, ed. Porrúa, México, 2005.

Martínez López, Luis, *Derecho fiscal mexicano: Comentarios al código fiscal, fundados en sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación y ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, ed. Porrúa, México, 1965.

Model Tax Convention on Income and Capital, ed. OECD, July 2010.

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, ed. Instituto de Estudios Fiscales, OCDE, 2005.

Perulles Bassas, Juan José, *Manual de Derecho Fiscal; Parte General*, ed. Bosch, Barcelona, 1961.

PwC, *Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2010/11,* ed. PwC, 2010.

Rangel Solórzano, Salvador, et.al., *Guía del Extranjero*, ed. Oxford, México, 1999.

Rodríguez Lobato, Raúl Germán, *Derecho Fiscal*, ed. Oxford University Press, México, 1998.

Sánchez de León, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, ed. Cárdenas, México, 1980.

Skaar, Arvid A., *Permanent Establishment*, ed. Series on International Taxation, Kluwer Law and Taxation Publishers, The Netherlands.

Tron, Manuel, *Régimen Fiscal de los Extranjeros en México*, ed. Themis, México, 1994.

Vázquez del Mercado, Óscar, *Asambleas, Fusión, Liquidación y Escisión de Sociedades Mercantiles*, ed. Porrúa, México, 2006.

2. FUENTES HEMEROGRÁFICAS CONSULTADAS

Carbajal Trillo, Arturo, *Puntos Finos de la Reforma Fiscal,* publicado en la revista *"Puntos Finos"*, editada por Dofiscal Editores, Número 119, 2ª Quincena de Enero de 2007, pág. 72.

Dorantes Chávez, Luis Felipe, *Sucursales de Residentes en el Extranjero,* publicado en la revista *"Puntos Finos"*, editada por Dofiscal Editores, Número 143, 2ª Quincena de Enero de 2008, pág. 18.

Martín Jiménez, Adolfo, y Calderón Carrero, José Manuel, *Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española,* recuperado de la página web del *Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda del Gobierno de España:* http://www.ief.es

Ortiz, Sáinz y Erreguerena, S.C., *Estudio Crítico y Constitucional de la Reforma,* publicado en la revista *"Puntos Finos"*, editada por Dofiscal Editores, Número 120, 1ª Quincena de Febrero de 2007, pág. 11.

Ortíz, Sosa, Ysusi y Cía., S.C., *Aspectos Relevantes de la Reforma,* publicado en la revista *"Puntos Finos"*, editada por Dofiscal Editores, Número 119, 2ª Quincena de Enero de 2007, pág. 38.

P. Massone & E. de Derecho, Chile, *Individual Taxation sec. 7,* Country Analyses IBFD, recuperado de la página web http://www.ibfd.org

Pérez Robles, Arturo, *Residencia para personas morales. Reforma al artículo 9 del Código Fiscal de la Federación,* publicado en la revista *"El Foro",* editada por la Barra Mexicana Colegio de Abogados, Tomo XIX, Número I, Primer Semestre de 2006.

Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C., *RF-2007: Panorama General,* publicado en la revista *"Puntos Finos"*, editada por Dofiscal Editores, Número 119, 2ª Quincena de Enero de 2007, pág. 50.

Autor desconocido, *El 'exit tax' en el derecho francés, a la luz del caso 'Lasteyrie du Saillant',* recuperado de la página web: http://vlex.com/vid/60055817

Autor desconocido, *Freedom of Establishment and Direct Taxation – The Irish Context,* recuperado de la página web: http://vlex.com/vid/60082223

Autor desconocido, *La Política de la Comisión Europea en materia de impuestos de salida,* recuperado de la página web: http://vlex.com/vid/60055822

Autor desconocido, *EC law and exit tax: limits, future perspectives and contradictions,* recuperado de la página web: http://vlex.com/vid/60082146

Autor desconocido, *Exit Taxes,* recuperado de la página web: http://vlex.com/vid/60055838

3. FUENTES ELECTRÓNICAS CONSULTADAS

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, consultable en: http://www.oecd.org

Real Academia Española, consultable en: http://www.rae.es

Sistema de búsqueda de información jurídica denominado *"V Lex"*, consultable en: http://vlex.com

Sistema de consulta de información jurídico-contable denominado *"Dofiscal Online"*, consultable en: http://www.dofiscal.net

Sistema de consulta de información jurídico-contable denominado *"Sisthemis"*, adquirible en: http://www.themis.com.mx

Sistema de consulta electrónica de las tesis emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (versión 2011)

Sistema de consulta electrónica de las tesis y jurisprudencias emitidas por el Poder Judicial de la Federación, denominado "IUS2011".

4. LEGISLACIÓN CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código de Comercio

Código Fiscal de la Federación

Código Tributario (Chile)

Ley de Impuesto a las Ganancias (Argentina)

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley General de Sociedades Mercantiles

Ley sobre Impuesto a la Renta (Chile)

Modelo del Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Resolución Miscelánea Fiscal (ejercicios fiscales 2002 a 2012)